

LA
RESPONSABILITÉ DU FISC

THÈSE

Présentée et publiquement soutenue devant la Faculté de Droit
de Montpellier

PAR

Georges DESMOULIEZ

Pour le Doctorat en Droit

JURY

MM. TEITGEN, *Président.*

DEMONTÈS, *Assesseur.*

DELBEZ, *Assesseur.*



MONTPELLIER

Imprimerie l'ABEILLE (14, Avenue de Toulouse)

COOPÉRATIVE OUVRIÈRE A PERSONNEL ET CAPITAL VARIABLES

TÉLÉPHONE 23-78

1942

LA
RESPONSABILITÉ DU FISC



LA
RESPONSABILITÉ DU FISC

THÈSE

Présentée et publiquement soutenue devant la Faculté de Droit
de Montpellier

PAR

Georges DESMOULIEZ

Premier prix du Concours général des Facultés de Droit.

Pour le Doctorat en Droit

JURY

MM. TEITGEN, *Président.*

DEMONTÈS, *Assesseur.*

DELBEZ, *Assesseur.*



MONTPELLIER

Imprimerie l'ABEILLE (14, Avenue de Toulouse)

COOPÉRATIVE OUVRIÈRE A PERSONNEL ET CAPITAL VARIABLES

TÉLÉPHONE 23-78

1942

Faculté de Droit de Montpellier

MORIN, Doyen, professeur de Droit civil.

BECQUÉ, professeur de Droit civil.

DÈ NESMES-DESMARETS, professeur de Droit administratif.

BOSC, professeur de Procédure civile.

VIALLETON, professeur de Droit civil.

COURTIN, professeur d'Economie politique.

LÉGAL, professeur de Droit criminel.

DEMONTÈS, professeur de Droit commercial.

DELBEZ, professeur de Droit international public.

TISSET, professeur d'Histoire du droit.

TEITGEN, professeur de Droit constitutionnel.

CLUSEAU, chargé de cours d'Économie politique.

DIJOL, chargé de cours de capacité.

VIDAL, chargé de cours de capacité.

GUENOUN, professeur honoraire.

BOSC, secrétaire.

DUBOIS, secrétaire honoraire.

JURY

MM. TEITGEN, *Président*.

DEMONTÈS.

DELBEZ.

} *Assesseurs.*

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



A LA MÉMOIRE DE MON PÈRE

Mort pour la France

ET A MA MÈRE

G. D.



Digitized by the Internet Archive
in 2026

LA RESPONSABILITÉ DU FISC

INTRODUCTION

C'est le rôle du droit d'ordonner les aspects fuyants de la vie dans des catégories de l'esprit. Plus qu'une autre, cette science aspire à former un vocabulaire bien fait. Et si la valeur d'un concept juridique se mesure à sa capacité compréhensive, la notion de responsabilité mérite la première place. Née d'une des plus communes réactions humaines, elle ne règne pas seulement en souveraine sur les activités privées. La puissance même de l'Etat n'a pu lui résister. Son empire intellectuel s'étend peu à peu à tous les domaines juridiques; et les plus retirés finissent par s'y soumettre.

Ainsi en est-il pour le droit fiscal. Des diverses branches du droit public il constitue une des plus anciennement formées. Il a conservé des traits particuliers et une autonomie qui fut longtemps indiscutée. Les auteurs ont surtout montré les effets de cette indépendance vis-à-vis du droit privé. Mais le fisc s'est tenu pareillement à l'écart des principes généraux du droit

public. Il a mené une vie juridique à part, dont les manifestations retiennent la doctrine fiscale moderne (1). Cette autonomie du droit fiscal s'appuie sur un contentieux lui aussi original, en dépit de son manque d'homogénéité. Le juge de l'impôt se borne à corriger les actes du fisc qu'il estime irréguliers ou à les annuler. Mais il se garde bien de juger leur auteur lui-même et de l'atteindre personnellement par la sanction. Il demeure sur le plan objectif du contrôle de la légalité.

Ce procédé contentieux ménage les susceptibilités de la puissance publique. Mais il ne permet pas toujours de satisfaire pleinement les justiciables. L'annulation par le juge d'une saisie abusive rend bien à la victime la possession des marchandises indûment détenues. Elle ne le dédommage point de la perte de jouissance subie durant le temps qu'a duré la saisie. Seul le mécanisme de l'indemnisation permet de combler cette lacune. L'idée de responsabilité s'avère donc nécessaire.

Mais cette notion s'accorde mal avec le caractère objectif du contentieux fiscal. Elle y fut accueillie avec réserve; et encore sous des formes particulières qui épargnaient au juge toute appréciation sur la conduite du coupable. Ainsi l'annulation d'une saisie mal-fondée entraînait automatiquement l'octroi de dommages-intérêts forfaitaires. Cette responsabilité purement fiscale, étriquée et dénaturée, végéta, cependant que les articles 1382 et 1384, ainsi que les principes généraux dégagés par le droit administratif connaissaient le plus large

(1) Cf. Trotabas. *Essai sur le droit fiscal* (Revue de Science et de législation financières, 1928, p. 205).

développement. L'existence même de mesures d'indemnisation spéciales au droit fiscal contribua à soustraire ce dernier à toute influence du droit commun. Le contentieux fiscal demeurait jalousement replié sur lui-même.

Il y avait pourtant dans la notion de responsabilité une puissance illimitée d'expansion, qui tenait à sa vertu de généralité, comme aussi au fait qu'elle seule permettait de redresser certaines injustices. Le Conseil d'Etat, secondé par le Tribunal des Conflits, échafaudait peu à peu une théorie de la responsabilité administrative, commune à toutes les branches de l'activité publique. Devant ce principe général allait céder l'autonomie fiscale.

Le fait est d'autant plus remarquable que l'on s'oriente aujourd'hui vers une particularisation progressive des disciplines juridiques, qui s'explique peut-être par les difficultés qu'ont les esprits à concevoir des notions suffisamment extensives. La notion de responsabilité constitue une exception heureuse. On la voit s'appliquer à bien des matières dotées pourtant d'un contentieux particulier. Ainsi, dans le cas des réquisitions, dont connaissent les tribunaux judiciaires quand la contestation porte sur le montant du prix, on sait que la compétence normale du Conseil d'État (2) reparaît à propos des actions en responsabilité proprement dites. Au contentieux interne se superpose un contentieux externe du service.

(2) Arrêt *Bailly*, Conflits, 17 décembre 1917 (D. 1918, 111, 4).

Sans doute, la loi du 3 juillet 1877 sur les réquisitions n'avait entendu apporter qu'une dérogation exceptionnelle aux règles ordinaires de la compétence administrative. Au contraire, l'autonomie fiscale était profonde et générale. Des caractères originaux la justifiaient. Et elle avait permis la formation d'un corps de droit en un temps où l'ensemble des activités publiques s'en trouvait dépourvu. Mais si la minutie des opérations de taxation exigeait des règles précises et spéciales, les services d'imposition n'en constituaient pas moins une branche de l'administration. Il était donc normal d'appliquer au fisc les principes généraux qui s'élaboraient en matière administrative. Aussi bien le phénomène se produit-il pour le recours en excès de pouvoir (3) comme pour la responsabilité.

La soumission du fisc à ce dernier contentieux, ne présente aucune difficulté de principe, que l'on construise la théorie sur la notion de pouvoir fiscal ou sur celle de service fiscal. La notion du pouvoir semble à première vue mieux adaptée à la nature du fisc. Ce dernier se trouve doté par la loi de prérogatives précises qui déterminent son action. Il est, plus que les autres administrations,

(3) Cf. Sur ce point les arrêts cités page 25 (de la II^e p.), note 43, ainsi que : arrêts *Pélissier de Malakoff*, C. d'E., 5 mars 1915 (Rec. 53) ; *Truilié de Varreux*, C. d'E., 28 juin 1929 (S. 1930, 111, 36) ; *Sautel*, C. d'E., 16 mai 1930 (Rec. 519) ; *Société des Houillères de Rochebelle*, C. d'E. 1^{er} juillet 1932 (Rec. 656).

Cf. aussi l'article de M. de Labaudère : *Le recours pour excès de pouvoir et le contentieux de l'imposition*. (Revue de Science et de législation financières ; 1936, p. 53), ainsi que R. Alibert : *Le contrôle juridictionnel de l'administration au moyen du recours pour excès de pouvoir* (1926), p. 171, 176, 187.

rigoureusement astreint à la légalité ; au point que l'on peut parler, si ce néologisme nous est permis, du *légalisme* fiscal. Le fisc est un pouvoir de droit ; et sa faute apparaît dès qu'il a dépassé les limites de ce pouvoir. Cette conception offre l'avantage d'expliquer assez bien l'état actuel de la jurisprudence qui accorde des dommages-intérêts, dès qu'une règle juridique a été violée, mais les refuse quand le fisc s'est maintenu dans la sphère de ses prérogatives. Elle a aussi la préférence des rares auteurs qui se sont occupés de la responsabilité fiscale (4). Et elle présente une netteté de contours qui satisfait notre besoin de logique.

La notion de service, par contre, si elle convient à une activité administrative qui se trouve en général peu réglée par le législateur, s'adapte mal, à ce qu'il semble, aux caractères différents de l'activité fiscale. Il paraît difficile de dégager pour cette dernière une loi du service. La jurisprudence tire ces règles prétoriennes, d'ordinaire, des buts du service, des satisfactions que celui-ci est destiné à procurer aux usagers. Or l'administration fiscale poursuit un but uniquement patrimonial. Elle constitue un service public au seul service du Trésor ; et elle ne voit dans les contribuables que les

(4) Cf. la note de M. Troabas sous l'arrêt *Barneyrat*, au D. 1936, I, 65, ainsi que son étude sur la *Nature juridique du contentieux fiscal en droit français*, parue dans les *Mélanges Hauriou*, 1927, p. 711.

M. Jèze, qui d'ordinaire est partisan de la notion de service, paraît plutôt pencher pour celle de pouvoir, dans le court article qu'il a consacré à la *Responsabilité pécuniaire de l'Administration et des agents de recouvrement en cas de faute commise dans le recouvrement de l'impôt*, dans la *Revue de Science et de législation financières*, 1926, p. 329.

sujets sur qui pèse son action. Si bien que son activité n'aurait d'autres limites que celles que la législation a fixées à son pouvoir.

Cette conception part d'une vue étroite du rôle des administrations fiscales. Déjà les arrêts les plus récents se rangent implicitement à une autre attitude qui semble plus juste et que l'avenir, sans doute, adoptera pleinement. Les services fiscaux mettent bien en action les droits de l'Etat ; mais ils se doivent aussi d'exercer cette fonction dans l'intérêt des contribuables. Le principe même de l'impôt est assez lourd pour que l'on en applique la charge de la manière la moins insupportable. Une pareille sollicitude se justifie d'autant mieux que le contribuable se fait souvent le collaborateur gracieux des administrations fiscales. Il est équitable que celles-ci le paient de retour, qu'elles soient son auxiliaire et non son adversaire, qu'elles le traitent, non pas uniquement comme un sujet taillable, mais comme l'usager de leurs services. Le respect de la légalité ne suffit pas à mettre le fisc à l'abri de toute critique. Il lui faut au surplus se conformer à la moralité du service, telle qu'il appartient au Conseil d'Etat de la dégager.

Cette jurisprudence se trouve encore en pleine formation. Le droit général de l'administration fut lent à conquérir le domaine fiscal. Longtemps les décisions se bornèrent à la question de compétence. Le Tribunal des Conflits, suivi bon gré mal gré par la Cour de Cassation, gagna peu à peu à la compétence administrative toutes les matières dont la connaissance n'avait pas été strictement réservée au juge fiscal. Cette progression s'effectua inégalement à l'égard des diverses branches

de l'activité fiscale. Elle n'en fut pas moins générale. Et elle paraît, dans son ensemble, achevée. Dans le domaine de l'assiette seul, on peut espérer encore une avance du contentieux général.

Parallèlement au principe de la responsabilité administrative se développa la responsabilité personnelle des agents fiscaux. Partout la compétence spéciale s'effaçait devant les compétences générales.

Le Conseil d'Etat mit de la réserve à user de la compétence qu'on lui offrait. Pour la première fois il déclara une administration fiscale en faute le 21 janvier 1913 (5), et encore sur l'invitation expresse du Tribunal des Conflits qui annula l'arrêt par lequel les juges administratifs avaient affirmé leur propre incompétence. La responsabilité des services fiscaux ne date vraiment que de l'après-guerre. Entre 1925 et 1939 s'échelonne une série de décisions de fond qui permettent de dessiner les traits actuels de cette responsabilité. On est frappé de la prudence souvent timide dont fait preuve la haute juridiction. Elle paraît craindre encore des réactions de la part des puissantes administrations fiscales ; et sans doute n'a-t-elle point tout à fait tort. Aussi les juges s'appuient-ils sur quelque texte violé pour prononcer la responsabilité. Il semble qu'ils se réfèrent à la notion de pouvoir fiscal, limité par la loi, plus qu'à celle de service soumis à des règles coutumières de moralité.

Cet attachement extrême à la légalité écrite s'explique

(5) Arrêt Compagnie générale Parisienne des Tramways (Rec. 248) ; cf. dans la II^e partie, p. 122 et suivantes.

en partie par le caractère même des opérations fiscales, qui sont peu nombreuses, précises et graves de conséquences pour le contribuable. D'où leur réglementation détaillée, qu'il a été facile d'établir et que le juge comme l'exécutif suivent étroitement. La responsabilité du fisc présente de ce fait des traits originaux qui demeureront. Mais l'attitude présente du Conseil d'Etat tient aussi à sa timidité devant une matière toute nouvelle encore. Dans la mesure où vaut cette seconde raison, la jurisprudence est appelée à poursuivre sa progression et à prescrire aux administrations fiscales une ligne de conduite morale qui aille au delà des exigences de la légalité. L'évolution n'est donc pas achevée. Elle tendra, semble-t-il, à substituer de plus en plus à la notion de pouvoir fiscal celle de service.

*
* *

Cette marche de la responsabilité fiscale commande l'ordre de nos développements. On examinera d'abord les efforts infructueux du droit fiscal pour instituer une responsabilité autonome. La seconde partie décrira comment l'application progressive des règles générales de compétence a permis à la responsabilité des services et des agents fiscaux de se développer au point d'atteindre aujourd'hui l'activité du fisc dans la plus large mesure. L'analyse des éléments de fond montrera dans une troisième partie l'état présent de la responsabilité fiscale pour faute de service. En conclusion, on essaiera de dégager les traits originaux de la responsabilité du fisc et d'entrevoir la suite d'une évolution encore inachevée.

PREMIÈRE PARTIE

L'échec d'une responsabilité fiscale autonome

PRÉLIMINAIRES

§ I. — Recherches historiques sur une responsabilité du fisc

L'abus fiscal est vieux comme l'impôt. Aussi le voit-on réprimé bien avant même qu'apparaisse la notion classique de la responsabilité civile.

Déjà, le droit romain organisait cette répression (1). Elle lui fut facilitée par le fait qu'alors le fisc, ce n'était point l'Etat, mais des fermiers, simples particuliers soumis à l'empire du droit. Et les diverses sanctions qui pèsent sur eux amorcent déjà toutes les directions vers où progressera plus tard la responsabilité du fisc moderne : recouvrement, assiette, création de l'impôt.

Mais cet embryon du système romain suit une évolution inverse de celle que décrira plus tard le système moderne ; du droit commun elle va à une réglementation fiscale particulière. C'est là, démontrée dès l'abord de

(1) Cf. F. Thibault : *Les douanes chez Romains* (thèse Caen, 1888, p. 161 et s.

notre sujet, la réciproque du principe dominant de nos développements. La notion moderne de responsabilité, si large, si générale qu'elle a envahi tout le droit administratif, et notamment cette branche particulière que constitue le droit fiscal, cette notion n'existe pas encore. Le droit romain sanctionne de nombreux délits privés. Les cadres juridiques ne sont pas assez souples pour embrasser les traits particuliers des délits du fisc. Les incriminations ne sont pas assez pénétrantes pour atteindre ce qu'il faut nommer par préterition la faute de service, pour atteindre le publicain à travers ses sous-ordres insolubles.

C'est dans le recouvrement surtout que les sanctions se manifestent, à l'occasion notamment du grand impôt de circulation : le portorium. Les fermiers avaient le droit de saisir les marchandises non déclarées ou fausement déclarées, dont la propriété leur revenait ; et de ce pouvoir exorbitant, ils usaient parfois pour s'emparer des marchandises les plus licites sous quelque prétexte erroné de contravention.

C'était un vol, que sanctionnait le droit commun par *l'actio vi bonorum raptorum* ; la condamnation se montait au quadruple de la valeur de la chose ravie. Elle frappait l'auteur du délit qui était le plus souvent un agent subalterne insoluble ou un esclave sans valeur dont le maître faisait abandon noxal. D'autre part le publicain était soustrait aux effets de *l'actio ad exhibendum*, s'il avait vendu sans dol ou affranchi l'esclave coupable, ou si celui-ci avait pris la fuite.

Ainsi le droit commun ne permettait pas de réprimer efficacement ces délits en atteignant celui qui, tout à la

fois, les provoquait et en tirait profit. Aussi le préteur créa-t-il une disposition spéciale, l'*actio adversus publicanos*, dont Ulpien nous rapporte les traits (loi I princ., Dig. XXXIX, 4).

Le caractère saillant de cette action réside dans la notion de *familia publicanorum*. La *familia*, c'est, avant la lettre, le service fiscal, c'est l'ensemble de tous les agents, hommes libres ou esclaves, préposés à la perception de l'impôt. Que le délit soit commis par l'un d'entre eux ou par plusieurs à la fois — par le service, pourrait-on presque dire — le publicain en sera responsable. Ainsi le lien juridique entre le maître et ses esclaves est resserré. Le maître ne pourra pas se soustraire à l'obligation d'exhiber ni à ses conséquences, et le préteur pourra lui interdire de se libérer par l'abandon noxal. Pareillement, le publicain répondra de ceux de ses employés qui sont des hommes libres.

En même temps qu'elle accentue la responsabilité du maître pour ses agents, l'*actio adversus publicanos* atténue le caractère pénal de la condamnation. La peine n'est plus qu'au double (au simple après l'année du délit) ; et le délinquant en est dispensé par la restitution faite, selon Savigny, *ante judicium acceptum*.

L'action contre les publicains innove donc triplement sur le droit commun auquel elle se superpose : elle manifeste la spécialisation du droit fiscal ; elle resserre le lien entre le fermier d'impôt et ses agents ; elle estompe le caractère pénal de la condamnation.

Cette chasse aux abus fiscaux ne s'exerça pas seulement dans le domaine des poursuites ; et l'on voit toute une série de mesures destinées à sanctionner les excès dans

la taxation, mesures dont la répétition révèle l'impuissance.

Paul rapporte (loi 9, § 5, Dig. XXXIX, 4) que le magistrat étendit à ces exactions fiscales les peines de l'*actio adversus publicanos*. De plus, lorsque les agents avaient eu recours, à des violences pour se faire payer plus que leur dû, l'*actio de calumnia* permettait d'obtenir la condamnation au quadruple, réduite au simple après l'année du délit (loi 7, § 2, Dig. III, 6).

Plus tard, Constantin, pour aggraver la sanction, en accentue le caractère pénal, allant même jusqu'à prescrire la peine de mort contre les publicains qui auraient exigé des droits supérieurs à ceux inscrits dans le cahier des charges de la location (Loi 1, Cod. Théod., IV, 12).

Enfin, préfiguration de l'article final de la loi française des finances, un sénatus-consulte punit d'amende et d'infamie les magistrats qui auraient créé de nouveaux impôts (loi unique, Dig. XLVIII, 14), tandis qu'un autre texte inflige l'interdiction de l'eau et du feu à tous ceux qui auraient perçu ou fait percevoir ces nouveaux impôts (lois 12 et 10, § 2 Dig. XLVIII, 6).

Ainsi le droit romain possédait un arsenal de sanctions assez nombreuses contre les actes délictueux du fisc. On ne peut dire qu'elles furent efficaces. Et leur impuissance persistante explique l'accentuation de leur caractère répressif. A la fin du droit romain, elles appartiennent entièrement au domaine de la responsabilité pénale. La poursuite des abus fiscaux constitue alors une affaire politique, bien plus que civile et indemnitaire.

*
* *

On chercherait vainement dans l'ancien droit français de semblables dispositions. Même aux époques où les abus fiscaux sont le mieux dénoncés comme au XVIII^e siècle, ce n'est point à l'égard des contribuables, mais envers le monarque que les fermiers généraux semblent devoir être appelés à rendre des comptes en justice ; projet sans suite, auquel plus tard la guillotine viendra brutalement suppléer.

Pourtant une disposition de détail — peut-être en existe-t-il d'autres — fait apparaître, encore timide, mais réelle, la responsabilité pécuniaire du fisc. C'est l'ordonnance de février 1687 sur les droits de sortie. Les marchandises expédiées de la frontière à destination de Paris ne devaient, en principe, être visitées qu'à Paris ou au dernier bureau de la route. Cependant les commis pouvaient, en cas de soupçon de fraude, faire la visite des marchandises dans les autres bureaux de la route, « à la charge toutefois des dommages et intérêts des marchands, pour leur retardement, même des frais de la décharge et recharge, s'il n'y avait point de fraude. » (Ord. de 1687, tit. II, art. 21). Voilà déjà ébauchée la figure que gardera longtemps la responsabilité pécuniaire du fisc, avant la venue du droit administratif moderne : dispositions de détails, spéciales au droit fiscal, fondées sur l'idée de risque, moins offensante pour la majesté de l'Etat.

§ II. — La position du droit fiscal issu de la Révolution
en matière de responsabilité

La Révolution naquit au milieu des difficultés financières et des abus du fisc. Elle se devait d'en prévenir les effets ou, sinon, de les réparer. C'est elle qui établit les grands fondements de notre fiscalité moderne. D'elle d'abord, du parlementarisme naissant de la Restauration ensuite, date l'ébauche d'une responsabilité fiscale.

A cette époque, les principes de la responsabilité civile sont pleinement formés et trouveront bientôt dans l'article 1382 leur consécration. La responsabilité administrative n'existe point. Deux obstacles empêchent son essor. L'idée de l'organe administratif agissant derrière ses agents et répondant de leurs actes publics (la notion du service) n'a pas encore mûri. Et pas plus que l'ancien monarque, la souveraineté abstraite de l'Etat nouveau, ne souffrirait de se voir accusée de faute.

La responsabilité du fisc se situe donc à l'écart de toute théorie générale. Elle est une branche naissante qui pousse sur le tronc autonome de la législation fiscale. Elle se fait toute petite, toute spéciale, afin d'échapper aux prohibitions majeures.

Toute idée de faute imputée à l'Etat est écartée comme un crime de lèse-majesté. L'on permet de juger l'acte, mais non l'auteur. Le contentieux fiscal est construit tout entier sur le mode objectif. Et, comme matière accessoire de ce contentieux, les lois fiscales de la Révolution prévoient des cas spéciaux et bien limités de dommages-intérêts. Elles les fondent, non sur la faute

d'un pouvoir lié par le droit, mais sur le risque engendré par un pouvoir discrétionnaire.

Par ailleurs, quand le législateur parlementaire de 1818 veut faire efficacement respecter ses votes budgétaires par les services fiscaux, c'est sur chaque agent du fisc personnellement, et non sur l'organe administratif pris dans son ensemble fonctionnel, qu'il fait peser la sanction d'une responsabilité accrue.

Ainsi, ces diverses dispositions contenues, soit dans les lois fiscales de la Révolution, soit dans l'article final de la loi financière de 1818, répété dès lors chaque année, se caractérisent par la manière détournée dont elles envisagent la responsabilité du fisc. Les unes se cantonnent dans une taxation forfaitaire. L'autre s'appuie de façon équivoque sur la notion de répétition de l'indu. Toutes constituent des dispositions fragmentaires, répondant chacune à des besoins particuliers et différents.

C'est pourquoi leurs physionomies détaillées sont très dissemblables. Il nous faut donc successivement examiner, d'abord les divers cas d'indemnisation instaurés par nos grandes lois fiscales, ensuite la responsabilité spéciale qu'édicte l'article final de la loi de finances. Cet examen nous montrera ce que ces textes spéciaux de la législation fiscale apportent à la responsabilité du fisc, et quelles insuffisances s'y font sentir.

CHAPITRE I

LES CAS LEGAUX D'INDEMNISATION

Section I

GÉNÉRALITÉS

§ I. — Aspect Général du Contentieux Fiscal

Le vaste édifice des lois fiscales issues de la Révolution fut couronné par un contentieux original. A vrai dire, il semble osé de parler d'un contentieux fiscal, alors qu'aucun juge n'est spécialisé dans les affaires fiscales, qu'elles forment l'accessoire de diverses juridictions qui se taillent chacune une part, sans que de cette division du travail résulte une efficacité certaine. Les contributions directes relèvent de la juridiction administrative du Conseil de préfecture (Art. 4 de la loi du 28 pluviose an VIII) ; tandis que les tribunaux judiciaires sont juges des autres impositions : tribunal de 1^{ère} instance pour l'Enregistrement (art. 65 de la loi du 22 frimaire an VII) et les contributions indirectes (art. 88 de la loi du 5 ventôse an XII), juge de paix pour les douanes (art. 10 de la loi du 14 fructidor an III). Mais ce n'est pas tout. Certaines opérations du fisc sont soumises à des règles de compétence plus particulières, parce qu'elles font retour au droit com-

mun. Ainsi, pour les contributions directes, la validité des actes de poursuite administratifs est soumise au Conseil de Préfecture, alors que les actes de poursuite judiciaires sont déférés à leur juge naturel. Enfin certains impôts d'une catégorie fiscale sont appréciés par le juge d'une autre catégorie ou par des juridictions particulières.

De ce manteau d'Arlequin fait d'emprunts à tant de juridictions diverses, il paraît malaisé d'obtenir une étoffe qui ait sa propre et seule couleur. Et pourtant l'unité originale du contentieux fiscal est une des notions les plus vraies qu'ait dégagées la doctrine moderne (2). C'est qu'à travers les juridictions qui se le partagent, le contentieux fiscal se distingue par des particularités communes de procédure et par sa nature fondamentale.

La procédure est écrite et la compétence *ratione loci* toujours déterminée par le plaideur administratif. Le tribunal civil dans les affaires fiscales tranche sans appel et la Cour de Cassation s'arroge à son égard une censure très large ; parallélisme saisissant avec le contentieux des contributions directes, confié au Conseil de Préfecture avec appel en Conseil d'État.

Mais c'est surtout dans sa nature que le contentieux fiscal présente une unité caractéristique. Il constitue un

(2) Voir notamment Trotabas : *Nature juridique du contentieux fiscal en droit français* (1927, Mélanges Hauriou, p. 711).

Précis de Science et législation financières (5^e éd., 1928, Dalloz).

contentieux objectif (3). Nous entendons par là qu'il est uniquement un contentieux de légalité. Le rôle du juge fiscal se borne à considérer l'acte de l'administration fiscale qui lui est soumis, montant d'une imposition, mesure de poursuite, en regard des règles objectives du droit fiscal qui dominent la matière. Il ne scrute pas l'attitude du service fiscal, ni celle du contribuable pour en tirer une appréciation juridique. Il examine uniquement l'acte et le corrige. C'est l'acte qu'il juge et non point son auteur. A ce titre le juge fiscal, qu'il soit judiciaire ou administratif, possède le pouvoir — réservé d'ordinaire au Conseil d'Etat — d'apprécier dans leur légalité les actes de l'administration.

Ainsi un contentieux autonome vient sanctionner les règles autonomes du droit fiscal.

*
* *

C'est par le canal de ce contentieux spécial que les grandes lois fiscales introduisent timidement quelques dispositions sur la responsabilité du fisc. Cette timidité est celle de tout le droit d'alors devant l'idée d'une responsabilité dirigée contre l'Etat. Elle explique le caractère objectif — plus respectueux pour la personnalité étatique — conféré au contentieux fiscal. Et ce caractère

(3) M. Troabas (cf. *Nature juridique.....*) va plus loin dans le sens qu'il donne à la notion de contentieux objectif. Si le procès fiscal met uniquement en cause une question de légalité (ce que nous soutenons), c'est à son avis, parce que les relations entre fisc et contribuable sont des rapports de droit objectif, parce que le contribuable est un simple administré soumis à son statut légal, sans jouir d'aucun droit subjectif.

Sur ce dernier point, que contestent Duguít, Hauriou et surtout M. Jèze

objectif va déterminer à son tour la rareté et les traits spécifiques de ces mesures d'indemnisation.

Leur rareté d'abord. Car les résultats objectifs du contentieux fiscal, modifiant le montant d'un impôt ou annulant des mesures de poursuites, suffisent souvent à satisfaire le requérant. Réformation et indemnisation constituent souvent deux voies parallèles pour atteindre une même justice. Si bien que la première exclut alors la seconde. C'est seulement dans l'impossibilité de revenir à l'état antérieur, parce que le préjudice consiste justement dans le temps écoulé (privation de jouissance) ou dans une destruction sans retour, c'est dans les cas d'irréversibilité, que la voie de l'indemnité s'impose alors comme seule efficace.

Mais ce mode de l'indemnisation va garder lui-même l'empreinte de cette attitude objective que prend d'ordinaire le contentieux fiscal. Ainsi le montrera l'étude précise des divers cas de dommages-intérêts.

§ II. — Panorama des mesures légales

On trouve ces dispositions dans les différentes catégories d'impôts non-directs. Les contributions directes y échappent. Et si l'on se refuse à voir là l'effet d'un

(cf. *Nature et régime juridique de la créance d'impôt*, dans la *Revue de Science et législation financières*, 1936, p. 195), nous n'avons point ici à prendre parti, car il est indifférent à notre sujet. Il nous suffit que le contentieux fiscal soit un contentieux de légalité, c'est-à-dire qu'à la lumière de cette légalité il considère les actes fiscaux en eux-mêmes, sans apprécier l'attitude des sujets du droit fiscal, fisc ou contribuables. C'est en ce sens que nous employons le mot *objectif*, terme malheureusement trop riche de signification dans une langue trop pauvre.

hasard, sans doute peut-on chercher l'explication dans une double raison. La précaution politique, qui avait fait confier aux tribunaux de l'ordre judiciaire les taxes indirectes ressuscitées, a peut-être motivé aussi le souci d'assurer réparation pour d'antiques abus redevenus possibles. Mais surtout il faut considérer que les impôts directs exigent de la part des services des actes peu nombreux et précis ; ils atteignent directement le contribuable ; ils mettent en jeu une mécanique administrative simple, en quelque sorte mathématique, dont les écarts sont aisément corrigés par les sentences objectives du contentieux fiscal. Peut-être l'activité purement fiscale se soumet-elle plus difficilement que d'autres au procédé juridique de la responsabilité. Et c'est là une idée que nous retrouverons au cœur même de nos développements futurs. Les impôts non-directs, au contraire, frappent le contribuable par une voie moins droite et plus accidentée. Pour l'atteindre, ils doivent passer à travers sa vie économique et risquent ainsi de le léser dans ses droits. Les services n'ont pas seulement à calculer et à recouvrer l'impôt. Ils examinent les marchandises, ils surveillent la frontière, ils pourchassent la fraude et saisissent les objets illicites. Leurs agents se servent de sondes, possèdent des armes, gardent des entrepôts. Leur activité est plus étendue et, avec elle, leur responsabilité plus évidente.

Cette raison, qui, en regard des impôts directs, vaut tous les non-directs, explique peut-être aussi que, parmi ces derniers, les douanes soient plus largement responsables que les octrois ou les contributions indirectes. Un arrêt soulignera plus tard (*Renaux*, conflits

31 juillet 1875 : D.1876, III, 45) que les agents des brigades douanières ont le double caractère de préposés fiscaux et d'agents de la force publique. Et les prémices historiques de notre sujet se découvrent surtout en matière de douanes. Mais ayons garde de ne pas trop surestimer les desseins rationnels du législateur. Des effets demeurent, dont les causes fortuites nous échappent aujourd'hui.

*
* *

Des diverses graines semées par le législateur sur le champ de la responsabilité fiscale, l'une a produit dans un coin écarté une plante de dimension restreinte, mais robuste et originale : c'est le cas de dommages-intérêts pour saisie mal-fondée, commun aux douanes et aux contributions indirectes. Les autres, à différentes places, ont végété, qui manquaient sans doute d'élan vital, hasardant ça et là, à travers un terrain infertile quelques tiges sans envergure.

On commencera par décrire dans son aspect propre le cas de saisie mal-fondée. Puis à la lumière de cette étude et de l'examen des autres clauses d'indemnisation, on s'interrogera sur les possibilités d'une généralisation.

Section II

DOMMAGES-INTÉRÊTS POUR SAISIE MAL-FONDÉE

Les divers impôts non-directs portent sur les choses et les atteignent à quelque moment de leur destinée économique. De là tout un appareil de contrôle appuyé de sanctions ; et à leur base, l'appréhension du corps du délit. La saisie des marchandises en fraude est une antique prérogative du fisc, déjà épanouie en droit romain (4), Mais c'est un pouvoir exorbitant, qui traîne après lui dans l'histoire une longue suite d'abus. Le moindre et le plus courant consiste à saisir des marchandises innocentes.

Le contentieux proprement fiscal a porté remède à ces situations. Mais son caractère objectif exige leur réversibilité. C'est là sa supériorité, car la réparation est complète, rétablissant le *statu quo ante*, anéantissant la faute, comme si jamais on ne l'avait commise. Mais c'est aussi sa limite. Car l'inversion n'est pas toujours possible dans l'espace ; elle ne l'est jamais dans le temps. Le juge fiscal peut bien, en annulant la saisie mal-fondée, restituer les marchandises. Il ne peut par là rendre le temps écoulé de la dépossession, ni effacer des atteintes *in corpore*. Une compensation est seule possible, par des dommages-intérêts.

(4) Voir p. 16.

§ I. — Les règles primitives

La législation des contributions indirectes et celle des douanes ont fixé ces dommages-intérêts en des termes presque identiques pour la privation de jouissance (5). Le dépérissement n'était prévu que dans un texte des contributions indirectes (6) ; mais par analogie, on l'a partiellement étendu à la matière des douanes.

*
* *

a) *Compétence.*

Les dommages-intérêts sont l'accessoire de l'annulation. Le même juge fiscal, qui prononce l'une, accorde les autres. Cette compétence est indiquée par l'article 29 du décret de l'an XIII. Et pour les douanes, si l'article 16 de la loi de l'an VII ne la précise pas, elle se dégage du système général de la législation douanière, et notamment de l'art. 10 de la loi du 14 fructidor III (Code des douanes, art. 540) (7). Un arrêt du Conseil d'Etat en date du 26 juin 1937 (*Arduini*, Rec. 635) l'affirmera encore au terme d'une évolution pourtant défavorable au contentieux proprement fiscal : « Considérant, dit-il, qu'en particulier, les litiges relatifs à la validité des saisies opérées à la requête de l'administration des douanes et les de-

(5) Contributions indirectes : art. 29 décret du 1^{er} germinal an XIII : « ». Douanes : art. 16, titre 4, loi du 9 floréal an VII (reproduit au Code des douanes, décret du 26 décembre 1934, art. 528 : « »).

(6) Art. 30, décret du 1^{er} germinal an XIII : « ».

(7) Art. 10, loi du 14 fructidor an III : « ».

mandes en dommages-intérêts qui s'y rattachent, ressortissent à la compétence des tribunaux judiciaires, en vertu des lois précitées et de la loi du 9 floréal an VII, titre IV, art. 16. »

Le juge fiscal sera le juge civil (tribunal de 1^{re} instance pour les contributions indirectes, juge de paix pour les douanes) statuant selon la procédure particulière aux matières fiscales. Et le juge ne pourrait en connaître dans une instance en la forme ordinaire (arrêt *Debayer*, Cass. civ. 18 janvier 1893 : S. 1896, I, 78). Mais l'action en dommages-intérêts peut être aussi portée devant le tribunal correctionnel (8), reconventionnellement à des poursuites fiscales générales fondées sur le procès-verbal de saisie. On se défend sur les poursuites en invoquant le mal-fondé de la saisie ; d'où, si l'on triomphe, son annulation qu'accompagne l'attribution de dommages-intérêts. Le contentieux de l'indemnisation dépend ainsi de celui de l'annulation. Ce dernier le colore d'une teinte objective qui se répand sur tous les éléments : fait dommageable, préjudice, réparation.

b) *Le Fait dommageable.*

Le fait générateur des dommages-intérêts réside dans le mal-fondé de la saisie : constatation que le juge a effectuée auparavant en prononçant la nullité. Et ce point a dû faciliter l'introduction d'une indemnisation

(8) Voir notamment : en matière de douanes : arrêt *Rick*, Cass. crim. 24 juin 1808 (bulletin crim. n° 135) et de Contributions indirectes : Arrêts *Bazergue*, Cass. crim. 27 février 1813 (bulletin crim. n° 41) ; *Faure*, Cass. crim. 24 juillet 1876 (bulletin crim. n° 91).

qui n'attente pas à la majesté de l'Etat, puisque l'erreur administrative est déjà mise en lumière.

La reconnaissance de cette erreur s'effectue donc de manière toute mécanique par le contentieux même de l'annulation. Ce n'est point une accusation dirigée contre la personne administrative. C'est la simple constatation objective d'une erreur de fait ou d'un vice de forme. Il faut évidemment que la saisie soit mal-fondée (9). Mais cette exigence suffit, « quel que soit le motif, dit un arrêt (10), pour lequel la nullité de la saisie aura été prononcée. »

Cependant, si le système légal se refuse à toute coloration morale de faute, il ne méconnaît pas les règles logiques et objectives de la causalité. En cas d'annulation de la saisie pour simple défaut de forme, l'article 34 du décret de l'an XIII stipule que les objets prohibés saisis demeureront confisqués s'il s'agit d'objets prohibés ou si la contravention se trouve suffisamment constatée par l'instruction ; et, assurément le juge n'accordera pas de dommages-intérêts. C'est logique, car la saisie était motivée par la fraude ; la privation de jouissance ne constitue donc pas un préjudice. Ce désavantage n'a point été causé en effet par une erreur qui est de pure forme, mais bien par le délit même de la prétendue victime.

(9) Sinon la question ne peut se poser : Cf. Arrêt *Sabarros Bertrand*, Cass. civ. 13 octobre 1886 (D. 1887, 1, 150) et Tribunal civil de Barbezieux 23 mars 1912 (cité dans le répertoire Fuzier-Hermann, supplément, t. V, *Indirectes*, § 1320).

(10) Arrêt *Orsini*, Cass. crim., 18 octobre 1837 (rapporté dans le répertoire Dalloz de 1851, Douanes) ; cf. aussi : Arrêt *Darras*, Cour de Paris, 23 novembre 1883, D. 1900, 1, 523).

c) *Le Préjudice.*

Cet automatisme dans la constatation du fait dommageable se retrouve à l'égard du préjudice. La loi ne retient que deux cas d'une détermination facile, la perte de jouissance et la dépossession, s'interdisant ainsi de pousser l'enquête à travers la mouvante variété de la vie.

La privation de jouissance se définit aisément avec une netteté géométrique. Il suffit d'une dépossession. Celle-ci doit-être effective et n'être pas effacée par une offre de remise (11). Une simple saisie fictive qui immobilise la valeur des marchandises constitue selon la jurisprudence une dépossession effective (12). La durée de la dépossession se mesure du jour de la saisie à celui de la remise ou de l'offre réelle qui en est faite (13). Toute remise provisoire est sans effet.

Le juge ne va pas plus loin rechercher *in concreto* l'existence et la physionomie particulière de chaque dommage. Sans doute il s'agit ici d'une responsabilité civile, ne comportant réparation « que s'il y a réellement préjudice », d'après les termes mêmes de la jurisprudence. Mais ce préjudice, si divers selon les espèces,

(11) Arrêts *Faucher*, Cass. crim. 23 janvier 1819 (bull. crim. n° 7) ; *Desgranges*, Cass. crim., 20 nov. 1812 (Répertoire Dalloz de 1851, *Contributions indirectes*) ; arrêts *Bazergue*, Cass. crim., 27 février 1813 (bull. crim., n° 91) ; Tribunal d'Orléans, 21 juin 1910 (rapporté par Brut : *La Responsabilité des Contributions indirectes*, p. 43).

(12) Arrêt *Darras*, Cour de Paris, 23 novembre 1888 (D. 1900, 1, 523).

(13) Arrêt *Bonnet*, Cass. req., 15 mars 1836 (S. 1836, 1, 768) ; arrêt *Roubaud*, Cass. civ. 12 nov. 1839 (S. 1840, 1, 47) ; arrêt *Avril*, Cass. civ., 24 juin 1840, 1, 614 ; arrêt *Besse*, Cour de Limoges, 23 février 1905 (D. 1905, 11, 106).

est toujours présumé par le seul fait de la dépossession qui en forme la cause constante, Pour l'écarter du procès, il faut prouver son inexistence. Si, dans l'arrêt précité tout dommage est nié, c'est qu'aux yeux du juge « Besse ne paraît avoir subi aucun préjudice de la privation temporaire des portions d'appareils saisis, qu'il déclare lui-même inutilisables. »

Cette constatation mécanique, qui supplée à l'appréciation de réalités fuyantes, paraît impossible en matière de dépérissement. L'atteinte *in corpore* présente dans chaque cas un degré propre de gravité, qu'il faut chaque fois mesurer. Pourtant cette mesure s'effectue aisément, d'une manière toute objective, puisqu'elle se borne à apprécier un dommage aux contours précis et limités. La limite est dans la notion stricte de dépérissement qui embrasse toute atteinte physique, dégradation, diminution, perte et notamment le dépérissement spécial que constitue la vente forcée (14). Par contre la jurisprudence se refuse à tenir compte d'une diminution dans la valeur boursière (15) ; et, pour être littérale, cette interprétation, sans doute, n'en heurte pas moins l'équité.

d) *La Réparation.*

Le système de la loi fiscale circonscrit donc le préjudice, sans pénétrer dans son appréciation intime.

(14) Arrêt *Faure*, Cass. crim., 24 mars 1876 (bull. crim. n° 91).

(15) Arrêts *Dammas-Lemoine*, Cass. civ. 12 novembre 1839 (S. 1840, 1, 49) ; *Pascal-Ballard*, Cass. crim., 16 ventôse IX (Répertoire Dalloz de 1851 : *Douanes*).

Dans sa logique il conduit à la fixation tarifée de la réparation. Forfaitairement, le législateur l'a arrêtée en matière de dépérissement à 1 % par mois de la valeur des marchandises. Elle est la conséquence automatique du préjudice, lui-même présumé par la dépossession. Sans doute, le texte des douanes et celui des contributions indirectes offrent-ils dans leur rédaction quelque nuance. Le premier assure au saisi un « droit à un intérêt d'indemnité, à raison de 1 % par mois de la valeur ». Selon le second, le juge « pourra condamner la régie... à une indemnité proportionnée à la valeur des objets », sans pouvoir « excéder 1 % par mois de la valeur » ; et un arrêt isolé, mais d'une orthodoxie sans réplique (16) souligne que « cette disposition est non pas impérative, mais purement facultative ». Mais ce sont là des nuances sans grande portée. A la vérité la jurisprudence ne permet à l'interprète aucune distinction entre ces deux catégories d'impôts. Le préjudice retenu, il n'est point d'arrêt qui n'accorde d'indemnité au taux immuable de 1 % (17). Les dommages-intérêts se bornent à ce forfait. Hors le cas de dépérissement, ils ne peuvent dépasser cette limite, quand bien même seraient invoqués d'autres dommages que la jouissance perdue (18). Le préjudice est circonscrit et sa réparation constante.

(16) Arrêt *Besse*, Cour de Limoges 23 février 1905 (D. 1905, II, 206) Cf. p. 31.

(17) Cf. notamment arrêt *Orsini*. Cass. crim. 18 octobre 1837, Répertoire Dalloz de 1831, *Douanes*; *Damas*, Cour de Paris, 23 novembre 1888 (D. 1900, I, 523).

(18) La jurisprudence est nombreuse sur cette question qui servira de tremplin aux dommages fiscaux, pour rebondir sur le terrain de la responsabi-

Reste le dépérissement où la réparation se mesure au degré réel de chaque préjudice. Pourtant cette mesure évite l'arbitraire subjectif du juge, car elle résulte d'une simple opération de soustraction. Elle se limite à la limite même du dommage, à savoir la valeur de l'objet tout entier perdu. Et, pour calculer chaque indemnisation, il suffit d'opérer la différence entre cette valeur intégrale et celle qui subsiste. C'est le résultat de deux pures constatations :

Telle est la règle qu'a fixée pour les contributions indirectes l'article 30 du décret de l'an XIII. Les douanes ne s'y conforment pas intégralement. Elles font montre d'un souci accru d'objectivité, sans respecter peut être assez l'équité, ni la loi. Lorsque, selon les prescriptions d'un décret du 18 septembre 1811, le service a vendu aux enchères les denrées saisies comme sujettes à dépérir, la réparation se borne, si l'on a rempli toutes les formalités (19), au prix des enchères accru de l'intérêt d'un pour cent par mois (20).

Cette solution, d'application facile et nette sans doute, ne repose sur aucun texte. Le répertoire Fuzier-Hermann (21) ainsi que M. Thibault, dans sa

lité administrative de droit commun ; arrêt *Desgranges*, Cass. 20 novembre 1812 (Répertoire Fuzier-Hermann, t. 14 *Indirectes*, § 1330) ; arrêt *Dreux*, Cass. civ. 26 avril 1880 (D. 1880, I, 147) ; arrêt *Bonnet*, Cass. reg. 15 mars 1836 (S. 1836, I, 768) ; arrêt *Roubaud et Dammas-Lemoine*, Cass. civ. 12 novembre 1839. (S. 1840, I, 47).

(19) Le saisi notamment doit être prévenu de la vente forcée.

(20) Arrêts *Mamberti*, Cass. 28 Décembre 1835 (Répertoire Fuzier-Hermann t. XIX, *douanes*, § 1703) ; *Orsini*, Cass. crim. 18 octobre 1837 (Pandectes, françaises 1840. I, 91) ; *Roumion*, Cass. civ. 29 mars 1853 (S. 1853, I, 477) ; *Stugt*, Cass. reg. 1^{er} juillet 1896 (D. 1899, I, 480).

(21) Répertoire Fuzier-Hermann, t. XIX, *douanes*, § 1703.

thèse (22), la critiquent à juste titre. Car, d'une part, le prix obtenu, en temps inopportun, par la vente aux enchères ne représente pas la vraie valeur de l'objet. C'est vrai particulièrement quand la marchandise prohibée en France n'a d'autre destin que l'exportation. Et par contre l'intérêt mensuel de 1 %, s'il est normal pour une privation de jouissance à laquelle met fin la restitution en nature, devient exorbitant lorsqu'il s'ajoute à une somme d'argent, ainsi grossie du taux usuraire de 12 % par an. Il sort ainsi des conditions de son attribution, que l'article 16 de la loi de l'an VII avait à s'en tenir à la lettre, limitée au seul cas de dépossession momentanée.

Aussi bien, lorsque les formalités de procédure prescrites par le décret de 1811 font défaut, la jurisprudence des douanes se range à la solution formulée pour les contributions indirectes. Elle accorde au réclamant la valeur effective de l'objet dont la saisie, puis la vente forcée lui ont injustement ôté la propriété. Et pour déterminer cette valeur, elle se fonde sur tous les éléments possibles d'appréciation, notamment sur le prix que porte l'acquit-à-caution (23), ou même sur la propre déclaration de l'intéressé (24). Il semble que l'admission par le juge de ce dernier moyen de preuve soit la sanction de la faute commise par l'administration en violant les prescriptions impératives du décret de 1811.

(22) Thibault: *Du contentieux de l'administration des douanes*. Thèse Caen 1888, p. 268 et suivantes,

(23) Arrêt *Avril*, Cass. civ. 24 juin 1840 (S. 1840, 1, 614).

(24) Arrêt *Stugt*, Cass. req. 1^{er} juillet 1896 (D. 1899, 1, 480).

Voilà le système qu'ont établi nos vieilles lois fiscales pour le cas de saisie mal-fondée. Il révèle la timidité des législateurs révolutionnaires à l'égard de la notion de responsabilité. La prévision légale dessine et circonscrit chaque élément de l'indemnisation : le fait générateur est défini, le préjudice limité, la réparation tarifée.

Mais cette rigidité a le défaut de trop souvent méconnaître les réalités de la vie. Le taux d'indemnité se trouve fréquemment sans mesure avec le dommage effectif. D'autres préjudices sont repoussés, qui proviennent encore de la saisie (25). D'autres que le saisi sont lésés, sans pouvoir obtenir justice (26). Le député Lauraine citera le cas de marchandises si longtemps retenues que leur destinataire n'en veut plus ; d'où les difficultés commerciales de l'expéditeur qui entraîneront de lourdes pertes (27).

§ 2. — L'article 22 de la loi du 6 août 1905

De telles considérations pratiques amenèrent le législateur à formuler dans la loi du 6 août 1905 sur les vins et spiritueux un article 22 qui élargit à leur égard l'indemnisation en cas de saisie indûment pratiquée par les contributions indirectes. Ce n'est pas ici le lieu de nous demander si cette mesure s'harmonise avec les

(25) Arrêt *Courpon*, Cour de Bordeaux, 6 février 1900 (D. 1900, II, 466).

Notamment les frais occasionnés pour obtenir justice : arrêt *Dreux*, Cass. civ. 26 avril 1880 (D. 1880, I, 247).

(26) Arrêt *Decomble*, Cass. crim. 28 décembre 1809 (Bull. crim. n° 196).

(27) Dans le rapport sur la loi du 6 août 1905 (au *J. O.* du 9 mai 1905, p. 289, annexe n° 2308).

dispositions à caractère objectif qu'elle vient compléter, ni si elle s'insère à sa place logique, dans le tableau général de la responsabilité fiscale, en un temps où — nous le verrons par la suite — le droit commun administratif a fait déjà ressentir ses effets (28). A cet endroit de notre développement, il nous faut seulement considérer quelle contribution elle apporte à un système de dommages-intérêts élaboré par le pur droit fiscal.

*
* *

L'article 22 permet au juge d'accorder une indemnité représentant le préjudice que la saisie indûment pratiquée a pu causer. Le mal-fondé de la saisie demeure ainsi le seul fait générateur que retienne la loi. Mais tous les préjudices qui en découlent sont retenus par le juge qui adapte à leur importance effective le taux mobile de la réparation. L'indemnisation pourra ainsi s'étendre à d'autres que le saisi, notamment au tiers propriétaire des objets saisis. Elle ne se heurte à aucune limite. Par elle seront compensés tous les dommages, sans nécessiter pour leur admission la preuve d'une faute spéciale. Aussi le risque de revendications, dont on ne peut à l'avance fixer l'étendue, a-t-il conduit l'administration aux plus grandes précautions dans ses poursuites (29).

(28) Sur ce point, cf. dans la II^e partie, p. et suivantes.

(29) Circulaire des Contributions indirectes du 6 avril 1905, qui prescrit d'accorder largement main-levée immédiate de la saisie, sous certaines conditions (cf. Brut, thèse citée, p. 42).

*
* *

A part la générosité de ces quelques mesures, les saisies sur les vins et spiritueux s'incorporent au vieux système légal et se conforment à toutes les autres règles qu'il édicte (30).

Au fond l'article 22 apporte moins qu'il ne semble promettre. L'indemnisation se limite aux préjudices qui directement découlent de la saisie. Somme toute, ils ne comportent guère, en plus de la dépossession ou du dépérissement, que des frais accessoires qui proviennent des poursuites, sans proprement faire suite à la saisie (31). D'autres fautes existent que le seul fait de saisie mal-fondée. Ce cas légal de dommages-intérêts demeure malgré tout circonscrit par d'étroites frontières.

Section III

LES AUTRES CAS LÉGAUX DE RESPONSABILITÉ ET SES ESPOIRS DE GÉNÉRALISATION

A ces frontières s'offrirait-il pourtant des possibilités d'extension qui soient encouragées par d'autres dispositions de la loi fiscale ?

§ I. — Contributions indirectes

La réponse est négative pour les contributions indirectes enfermées dans le cercle d'une autarcie juridique.

(30) Tribunal d'Orléans, 21 juin 1910 (rapporté par Brut, p. 13).

(31) Ainsi, hypothèse de l'arrêt *Fargère*, Conflit 27 juin 1903 (S. 1906, III, 4) : publicité d'une saisie non effectuée, qui porte ainsi atteinte au crédit de la victime.

Pas d'autres textes qui prévoient d'indemnisation, à part des dispositions minimales sur les octrois (32), Il semble que l'article 29 du décret de l'an XIII joue dans un sens restrictif, en soustrayant la matière au principe général de la responsabilité que formule l'article 1382. Le juge fiscal affirme son autonomie à l'égard du droit commun. Toute sa jurisprudence, durant la première moitié du XIX^e siècle, le manifeste avec fermeté : « Considérant, dit l'arrêt *Decomble* (33), que les tribunaux ne peuvent prendre pour base de leurs décisions dans les affaires concernant la régie des droits réunis que les lois propres à cette administration ; — considérant que l'art. 29 du décret du 1^{er} germinal an XIII est le seul qui autorise à prononcer des dommages-intérêts contre la Régie »... Et l'arrêt *Hudes* (34) précise que « jamais ils [les employés de la régie] ne peuvent répondre des suites des actes nécessités par leur ministère. »

Il faudra attendre 1872 pour voir un arrêt (35) appliquer à une espèce fiscale le principe général d'une responsabilité qui déjà s'annonçait et pour laquelle l'arrêt Blanco allait bientôt ordonner la compétence du juge administratif. Ainsi le droit purement fiscal ne permet aux contributions indirectes aucun élargissement de la responsabilité.

(32) Ordonnance du 9 décembre 1814, art. 47 : administration responsable des dégradations, du fait de ses préposés, des marchandises en entrepôt réel.

Art. 35 : responsabilité personnelle des préposés qui se servent d'une sonde dans leurs vérifications.

(33) Arrêt *Decomble*, Cass. Crim. 28 décembre 1809 (bull. crim. n° 196). Cf. aussi : arrêts *Janets* Cass. civ. 21 décembre 1821 (S. 1832, II, 123).

(34) Arrêt *Hudes*, Cour de Douai, 24 janvier 1832 (S. 1832, II, 143).

(35) Arrêt *Martin*, Cass. crim. 15 juin 1872 (S. 1802, I, 306).

§ II. — Douanes

Les douanes laissent plus d'espoirs. Une poussière de textes, de valeur inégale, prévoient l'obtention de dommages-intérêts.

*
* *

La plupart se réduisent à des cas restreints. Certains précisent la compétence du juge fiscal, notamment lors du refus de délivrer un titre (36) ou d'une contrainte abusive (37). Pour d'autres, elle est présumée par les

(36) Loi des 6-22 août 1791, titre XI, art. 2 (art. 541 du Code des douanes : décret du 26 décembre 1934) :... « En cas de difficultés entre les marchands et voituriers et les préposés de la régie, les juges régleront les dommages et intérêts que lesdits marchands ou voituriers pourraient prétendre, à raison du refus qu'ils auraient éprouvé, de la part desdits préposés, de leur délivrer les acquits de paiement ou à caution, congés ou passavants. »

Jurisprudence sur ce point : arrêt *Beuvain*, Cas. civ. 23 janv. ; 1821 (Répertoire Dalloz de 1851) ; arrêt *Valery*, Cass. civ. 25 août ; 1845 (S. 1845, I, 860), et aussi arrêt *Girard*, Cass. civ. 12 juin 1923 (D. 1926, I, 78) : la solution est d'ailleurs discutable en l'espèce ; cf. plus loin page

Ce texte ne joue pas dans un certain domaine où s'applique une législation douanière spéciale, art. 68 de la loi du 28 avril 1816, modifié par l'art. 45 de la loi du 21 avril 1818. Pour l'application de ces derniers textes par la jurisprudence, cf. arrêt *Trouttet*, Cass. civ. 31 juillet 1826 (Répertoire Dalloz de 1851).

(37) Loi de 1791, titre XIII, art. 40 (art. 485 du Code des douanes : « S'il n'est point constaté qu'il y ait entrepôt ni motif de saisie, il sera payé la somme de 24 livres à celui au « domicile duquel les recherches auront été faites, sauf plus grands dommages et intérêts auxquels les circonstances de la visite pourraient donner lieu ».

La compétence du juge fiscal est admise en ce cas par le répertoire des Pandectes françaises, 1892, tome XXVII « Douanes », § 3522 ; ainsi que par M. MESTRE dans sa note au Sirey, 1920, I, 97.

auteurs : visites domiciliaires mal fondées, absence des employés de leurs bureaux (38).

Il est enfin des dispositions qui ne désignent aucun juge (39).

*
* *

Parmi elles brille une clause qui paraît de la plus large portée : « La régie sera responsable du fait de ses préposés dans l'exercice et pour raison de leurs fonctions seulement, sauf son recours contre eux ou leurs cautions (40). Qu'apporte ce texte ? Il semble promettre pour les fautes de service de ses agents une responsa-

(38) Loi de 1791, titre XIII, art. 5 ; texte repris par la loi des 6 mai-14 juin 1850 qui, après avoir modifié les heures d'ouverture, stipule dans son art. 4 (art. 454 du Code des douanes : « Les agents du service des « douanes devront, conformément à l'art. 5, titre XIII de la loi du 22 août 1791, se trouver aux heures fixées, sous peine de répondre des dommages-intérêts des redevables qu'ils auraient retardés ».

M. Pallain, dans son *Traité des Douanes françaises*, 1913, tome III, n° 2600, préconise la compétence du juge fiscal, « car il s'agit, dit-il, d'un litige directement relatif à la perception d'un droit ». Mais il semble que le juge civil soit mieux indiqué, puisqu'il s'agit d'un cas de responsabilité personnelle de l'agent. Par contre, si la victime actionne le service pour un pareil motif, ce sont les principes généraux de la compétence administrative qui l'ont emporté : cf. arrêt *Compagnie Générale de l'Afrique française*, C. d'E. 21 juin 1933 (Rec. 667).

(39) Ainsi : — Loi de 1791, titre II, art. 13 (art. 59 du Code des douanes) : « Les commis nommés pour assister au « débarquement ou embarquement seront tenus de se transporter au lieu de chargement ou déchargement. à la première réquisition, à peine de répondre des événements résultant de leur refus. » Il semble qu'on soit là encore en présence d'un cas de responsabilité personnelle.

— Arrêté du 22 thermidor an X, art. 6 (art. 469 du Code des douanes) : « Les passavants porteront l'obligation de les représenter, ainsi que les marchandises, aux préposés des bureaux qui se trouveront sur la route, pour y être visés, et à toute réquisition, aux employés des différents postes, qui pourront conduire les objets au plus prochain bureau pour y être vérifiés, sauf les dommages-intérêts envers le conducteur ou le propriétaire, s'il n'y a fraude ni contravention. »

(40) Loi de 1791, titre XIII, art. 19 (art. 594 du Code des douanes).

bilité générale des douanes qui soit l'application à cette administration des principes communs des articles 1382 et 1384.

C'est ce qu'en des termes formels affirme le juge fiscal dans une jurisprudence qui contredit avec une symétrie parfaite celle rendue pour les contributions indirectes :

« Attendu en droit, dit un arrêt concernant les douanes (41), parmi tant d'autres, que tout fait quelconque de l'homme qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé à le réparer (art. 1382) ; que l'on est responsable non seulement du dommage que l'on cause par son propre fait, mais encore de celui qui est causé par le fait des personnes dont on doit répondre (art. 1384) ; que ces principes sont, par leur justice naturelle, applicables aux administrations, pour le dommage causé par le fait de leurs agents ou préposés dans l'exercice de leurs fonctions ; ...

« Que si la loi du 9 floréal an VII a, dans la matière spéciale des douanes et dans le cas particulier de saisie de marchandises, accordé à leur propriétaire le droit seulement à un intérêt d'indemnité à raison de 1 % par mois de la valeur des objets saisis depuis l'époque de la retenue jusqu'à celle de la remise ou de l'offre qui en aura été faite, cette disposition exceptionnelle, restreinte au cas de la saisie de marchandises ne peut ni ne doit être étendue à d'autres cas, qui demeurent toujours sous l'empire du droit commun ».....

(41) Arrêt *Boyer*, Cass. req. 22 janvier 1835 (D. 1835, I, 196).

Effectivement par extension du cas de saisie (42), ou sur le fondement des principes généraux (43) le juge fiscal n'a jamais refusé d'accueillir de la manière la plus large la responsabilité des douanes.

Mais cette généralité même a empêché celle-ci de se fixer dans le cadre particulier du contentieux proprement fiscal, d'autant plus que l'article 19 restait muet sur la compétence (44). La loi douanière faisait écho simplement aux articles du Code. La responsabilité qu'elle édictait manquait ainsi de caractères originaux qui auraient assuré son existence individualisée. Et le juge fiscal, en s'ouvrant là au droit commun, perdait sa raison d'être autonome. Le principe de l'article 19 allait bientôt se fondre dans le grand courant de la responsabilité générale. Le particularisme fiscal s'effaçait devant la puissance du droit général.

(42) Arrêt *Chantrelle*, Cass. req. 11 novembre 1845 (D. 1846 I, 121) : extension des règles de la saisie au cas d'occupation illégale d'un navire.

(43) Arrêt *Boyer*, déjà cité ; *Bonnet*, Cass. req. 15 mars 1836 (S. 1836, I, 763) : responsabilité en matière de saisie, en dehors des termes du cas légal ; *Barkey*, Cass. req. 13 juin 1831 (S. 1831, I, 267) : responsabilité dans la garde.

(44) Les conclusions David dans l'arrêt *Blanco* (D. 1873, III, 17) paraissent considérer la compétence judiciaire comme naturelle sur ce point. Le texte de la loi n'offre pourtant aucune indication décisive. C'est ce que soulignera l'arrêt *Renaux*. *Conflits* 31 juillet 1875 (D. 1876, III, 45) »... que la compétence de l'autorité administrative pour déterminer ces règles (il s'agit des règles de la responsabilité administrative) à laquelle il n'a point été dérogé par l'art. 19 titre XIII de la loi du 22 août 1791... »

CHAPITRE II

L'action fondée sur l'article final de la loi de finances

Section I

Le dessein politique du législateur budgétaire

§ I. — Le respect de la règle budgétaire

Les dispositions du droit révolutionnaire en matière de responsabilité fiscale étaient d'ordres divers et pour la plupart d'une étendue restreinte. La loi financière de 1818 établit au contraire une mesure de portée générale (45) qui s'applique indistinctement à « toutes contributions directes et indirectes ». Cette mesure, comme les précédentes, trouve sa source dans la loi écrite qui règne en souveraine sur le domaine fiscal. Mais d'ordinaire cette dévotion aux textes vise à assurer la protection des contribuables. La violation du droit trouve sa réplique dans l'indemnisation.

Ici s'affirme un souci accru du respect de la loi, qui répond à des buts tout spéciaux. La loi ne sert plus aux particuliers de bouclier contre les abus du prince. Elle constitue l'arme du législatif contre l'exécutif. Par la

(45) Sur toute cette question, cf. Boucard et Jèze : *Science des finances*, 2^e édition, 1902, t. II, p. 1114 et 5.

prérogative qu'il a seul de voter le budget, le premier de ces pouvoirs a prise sur l'autre. Le respect de légalité présente ici une importance d'ordre politique.

Cette considération, à vrai dire, rejoint la précédente. Car le droit budgétaire du législatif tire son origine de l'ancien principe du consentement des sujets à l'impôt. Les représentants qu'a élus la nation pour faire les lois ont hérité de ce privilège. Son exercice constitue la garantie des sujets. Il convient donc de l'assurer efficacement.

Ce fut là le souci du parlementarisme naissant de la Restauration. Fondé sur la séparation des pouvoirs, il devait naturellement s'attacher à en consolider l'un des aspects. Les assemblées parlementaires, ainsi, affermissaient leurs propres droits. Et, par là-même, elles réalisaient la stricte application d'une règle constitutionnelle (46) que la Charte avait puisée dans les coutumes fondamentales du royaume, et qui s'est maintenue tacitement comme principe positif de notre droit public. Elles imposaient donc un respect accru d'une légalité supérieure.

§ II. — Le moyen d'assurer ce respect

Jusque là l'illégalité dans l'impôt n'avait d'autre sanction que l'action en décharge établie par les articles 1 et 2 de la loi des 6-7-11 septembre 1790. Cette procédure forçait le fisc à redresser l'erreur

(46) Charte de 1814, art. 48 : « Aucun impôt ne peut être établi ni perçu, s'il n'a été consenti par les deux chambres et sanctionné par le Roi. »

commise dans la détermination de l'impôt. Elle assurait ainsi la protection du contribuable. Mais elle intervenait une fois la violation des lois consommée. Notre second dessein n'était pas atteint ; car le privilège qu'avait le législatif d'autoriser la levée des contributions demeurait sans portée politique efficace, si l'administration pouvait parer à ses effets en percevant des taxes illégales. Celle-ci se souciait peu d'une sanction juridique qui venait la frapper à *posteriori*. Elle pouvait, sans obstacle, s'attribuer les moyens financiers de gouverner. Seul lui importait de franchir le Rubicon.

*
* *

C'était préventivement qu'on devait assurer le respect de la légalité. L'obligation pesait vainement sur un organe qui d'abord pouvait l'enfreindre. Le corps administratif n'obéirait à coup sûr que si chacun de ses membres y était personnellement tenu sous la menace de sanctions juridiques. Il fallait dissocier l'unité fonctionnelle du service en brisant la discipline hiérarchique et fractionner la responsabilité pour atteindre directement chaque agent. Là était le moyen efficace. Alors que la responsabilité impersonnelle du service ne pouvait avoir qu'un effet réparateur la responsabilité individuelle frappait des consciences humaines. Elle retrouvait ainsi son rôle d'intimidation. Elle agissait de façon préventive.

Voilà pourquoi le législateur songea d'abord à une responsabilité pénale dont l'effet de crainte est plus grand et, par l'article 19 de la loi de finances du

23 septembre 1814 (47), étendit l'incrimination de concussion — qui, jusque là, ne visait que les exactions fiscales — au cas d'établissement de taxes directes locales non autorisées par le budget.

Ce n'était là qu'une mesure de portée restreinte. De plus la responsabilité pénale offrait l'inconvénient de ne pouvoir être actionnée que par le ministère public lui-même aux ordres du gouvernement. C'était une exigence absurde de demander à celui-ci qu'il poursuive dans ses agents des infractions commises à son instigation et pour son profit. La bonne technique consistait à confier au contribuable lésé le soin de poursuivre la faute, et donc à instituer la responsabilité des agents du fisc sur le plan civil, à faire peser sur eux une sorte de peine privée.

*
* *

C'est ce qui fit la loi de finances du 15 mai 1818 à l'instigation du baron de Villèle. Son article 94 (48) frappe des peines de la concussion toutes les autorités locales et générales, à propos de toutes contributions

(47) « Toutes contributions directes ou indirectes autres que celles autorisées par la présente loi, à quelque titre et sous quelque dénomination qu'elles se perçoivent, sont formellement interdites, à peine contre les autorités qui les ordonneraient, contre les employés qui confectionneraient les rôles et tarifs, et ceux qui en feraient le recouvrement, d'être poursuivis comme concussionnaires, sans préjudice de l'action en répétition pendant trois années, contre tous receveurs, percepteurs ou individus qui en auraient fait la perception et sans que, pour exercer cette action devant les tribunaux, il soit besoin d'une autorisation préalable. »

(48) « Toute contribution directe autre que celles autorisées dans la présente loi, à quelque titre et sous quelque dénomination que ce soit, est formellement proscrite, à peine, contre les autorités locales qui les établiraient, contre les employés qui confectionneraient les rôles et les receveurs et percepteurs qui en feraient le recouvrement, d'être poursuivis comme concussionnaires. »

directes ou indirectes ; et elle institue complémentai-
rement une action civile en répétition de l'impôt perçu
contre la loi. Pour rendre l'action pleinement efficace,
on écarte même la garantie constitutionnnelle du fameux
article 75, qui devait si longtemps paralyser toute pour-
suite en responsabilité à l'encontre des fonctionnaires.

Depuis lors cet article est venu chaque année mettre
son point final à la loi de finances. Après l'abrogation
de l'article 75 de la constitution de l'an VIII par un
décret-loi du 19 septembre 1870, le législateur, avec un
retard de dix ans, effaça la dispense d'autorisation
préalable, devenue sans raison. Plus tard la loi de
finances de 1921 (49) a enrichi l'article final de deux
nouveaux paragraphes qui appliquent les peines
de la concussion au cas d'une franchise d'impôt
illégal. Ce souci d'équilibre évoque celui que l'on trouve
parfois dans les constitutions, où une déclaration des
devoirs vient contre-balancer celle des droits. Mais la
symétrie des deux formules se trouve ici très superficielle
car leur but politique comme leur mécanisme de droit
n'offrent aucune correspondance. La seconde d'ailleurs
est pour nous sans intérêt. Il nous suffit que l'article
final ait persisté dans sa nouvelle rédaction (50). On le
retrouve dans la loi de finances du 28 décembre 1940 (51),

(49) Art. 126 de la loi de finances du 30 avril 1921 (*J. O.* 1^{er} mai 1921, p. 5222).

L'ancienne formule se trouvait encore dans l'article 34 de la loi du
31 mars 1921, qui portait ouverture d'un douzième provisoire (*J. O.* 1^{er} avril
1921, p. 3907).

(50) Ainsi dans la loi des finances du 31 décembre 1939 art. 81 (*J. O.* du
1^{er} janv. 1940).

(51) Art. 44 (*J. O.* du 1^{er} janvier 1941) « Toutes contributions directes et
indirectes autres que celles qui sont autorisées par les lois en vigueur et
sous quelque dénomination qu'elles se perçoivent, sont formellement
interdites, à peine, contre les autorités qui les ordonneraient, contre les

où cette disposition finale est devenue l'avant-dernière (52). Quel que soit l'organe du pouvoir budgétaire, l'action en répétition demeure une coutume de nos lois financières.

Section II

LES MODALITÉS JURIDIQUES DE L'ACTION

Les desseins politiques, qui ont suscité cette action ont commandé aussi son aménagement juridique. Il nous faut voir successivement les traits spécifiques de la responsabilité qu'elle crée et les règles de son exercice contentieux.

§ I. — **Physionomie de la responsabilité édictée.**

L'action créée par l'article final sert uniquement à préserver le privilège du pouvoir budgétaire des empiètements administratifs. C'est pourquoi elle ne sanctionne point toute illégalité dans l'impôt, mais seulement les infractions à l'autorisation annuelle de la loi de finances.

employés qui confectionneraient les rôles et tarifs et ceux qui en feraient le recouvrement, d'être poursuivis comme concussionnaires, sans préjudice de l'action en répétition, pendant trois années, contre tous receveurs, percepteurs ou individus qui auraient fait la perception. Seront également punissables des peines prévues à l'égard des concussionnaires tous détenteurs de l'autorité publique qui, sous une forme quelconque et pour quelque motif que ce soit, auront, sans l'autorisation de la loi, accordé des exonérations ou franchises de droits, impôts et taxes publics, ou auront effectué gratuitement la délivrance de produits des établissements de l'Etat. Ceux qui auront bénéficié de ces faveurs seront poursuivis comme complices. » De même : article 94 de la loi de finances du 31 déc. 1941 (*J. O.* du 1^{er} janv. 1942).

(52) Le dernier article est de pure forme.

La jurisprudence a constamment affirmé cette thèse, notamment dans un arrêt du 21 mars 1887 (53) et surtout dans l'arrêt *Delaperche* (54) rendu le 28 mars 1895 par la Cour de Cassation, toutes chambres réunies. Il s'agissait dans l'espèce d'une taxe de pavage dont la loi de finances autorisait la perception sous certaines conditions. La ville de Paris l'avait levée selon la procédure légale de recouvrement, mais sans respecter les conditions mises à son établissement. Pour cette illégalité, plusieurs contribuables avaient déjà obtenu décharge de la part de l'administration au moyen de l'action fiscale. Mais *Delaperche* s'était laissé gagner de vitesse par la courte prescription de cette action ; et il s'efforça d'atteindre au même résultat pratique par le moyen de l'action en répétition contre le percepteur, qui demeurerait ouverte. Après plusieurs sentences divergentes et sur les conclusions contraires du procureur général *Manau*, les chambres réunies se décidèrent à repousser l'action ; car si la taxe ne remplissait pas les conditions de fonds nécessaires, la loi de finances cependant l'avait autorisée dans son principe et son recouvrement s'était effectué dans les formes régulières :

« Attendu, dit l'arrêt en droit, que l'art. 94 de la loi de finances du 15 mai 1818, reproduit dans toutes les lois de finances postérieures, en accordant au contribuable une action personnelle en répétition contre tous les agents de perception, n'a eu en vue que la perception d'une taxe non autorisée ; — qu'il résulte de ce

(53) Arrêt *Bouvier*, Cass. civ. 21 mars 1887 (D. 1888, I, 35 ; note *Sarrut*).

(54) Arrêt *Delaperche*, Cass. ch. réunies, 28 mars 1895 (D. 1895, I, 313 concl. *Manau*).

texte, comme des travaux préparatoires de la loi de finances du 15 mai 1818, qu'il faut entendre par là uniquement une taxe qui n'aurait pas été votée et autorisée par les pouvoirs publics compétents, ni appliquée dans les formes prescrites avec les approbations de droit. »

Et cette action répétition n'offre l'espoir d'aucune extension ; car elle reste soumise à la même interprétation stricte que l'action pénale en concussion, dont elle forme, en quelque sorte, l'accessoire civil.

*
* *

Elle impose ainsi à l'égard de la règle d'autorisation budgétaire une obligation toute spéciale pour les agents de recouvrement. Le respect des lois, auquel ils sont tenus d'ordinaire, revêt ici un caractère particulier et plus intense. On détache à cet effet les fonctionnaires de la chaîne hiérarchique pour les rendre chacun responsable sur leurs propres deniers de pareilles illégalités commises dans le service. La responsabilité ainsi instaurée diffère singulièrement de celle qu'établit le droit commun. L'agent administratif est couvert d'ordinaire par l'ordre de ses supérieurs. Il obéit moins aux lois qu'à la discipline intérieure du service. Les textes auxquels il se réfère ne sont pas ceux de la législation, mais bien plutôt les instructions qu'élabore sa propre administration. Il applique non point les règles du droit, mais le règlement. Entre le fonctionnaire et les prescriptions législatives, il semble que le service soit l'inter-

médiaire obligé et l'unique interprète. Si bien que le service couvre l'agent qui se maintient dans ses usages ou dans les errements coutumiers à son fonctionnement. Il faut, pour que la responsabilité de l'agent se découvre, que celui-ci fasse la faute sienne, qu'il introduise dans son activité un coefficient personnel, brisant ainsi la discipline de la fonction.

Ici, au contraire, le percepteur d'impôt est dégagé de cette discipline, qui par suite ne le protège plus. La routine administrative ne le couvre plus du voile de son anonymat. La conscience professionnelle se trouve nue, face à face avec la loi. La loi lui commande *omisso medio*. La violation retentira directement sur l'agent, sans qu'il soit besoin d'invoquer contre lui de faute spéciale. C'est ce que souligne clairement la Cour de Cassation dans l'arrêt *Royaux* (55).

« Attendu d'après le pourvoi, dit l'arrêt, que Royaux n'aurait pas commis de faute en procédant au recouvrement d'un rôle revêtu des approbations de droit et que, par suite, sa responsabilité aurait été indûment prononcée ;

« Mais attendu que la perception d'une imposition non autorisée suffit, aux termes de l'art. 153 précité (56) pour engager la responsabilité des agents du Trésor, laquelle ne peut être couverte par la régularité en la forme du titre de recouvrement que dans le cas où le seul vice du titre consiste dans l'application inexacte d'une taxe légalement autorisée. »

(55) Arrêt *Royaux*, Cass. civ. 2 mai 1921 (D. 1924, I, 206).

(56) Article final de la loi de finances du 8 avril 1910.

Ainsi la responsabilité qu'instaure l'article final des lois de finances, ne repose nullement sur la notion commune de faute quasi-délictuelle. Le fonctionnaire que l'on actionne par ce moyen ne se trouve pas en faute au sens traditionnel du mot, hérité de la loi aquilienne. La responsabilité qui lui incombe découle d'une obligation spéciale de respecter la règle budgétaire ; cette obligation, que formule la loi en la sanctionnant, est exorbitante des devoirs ordinaires des agents administratifs. Sans doute la responsabilité normale repose aussi sur des obligations de droit, dont la faute constitue la violation. Mais ces obligations sont non-formulées et même vagues dans leurs contours. Elles forment la monnaie détaillée d'une morale traditionnelle et des usages courants dans la vie privée et la vie administrative. Elles sont taillées à l'image du bon père de famille et du fonctionnaire moyen.

On peut dire que la responsabilité de droit commun recouvre le champ sans limites des règles implicites.

Ici l'obligation sort au contraire des coutumes du droit commun. Elle est spécifiquement déterminée par la loi, comme les charges que formule un contrat. Et comme la responsabilité contractuelle, la responsabilité qui en découle se mesure objectivement à la seule violation de la règle établie. Il s'agit donc en ce cas d'une responsabilité purement légale.

Mais c'est bien une responsabilité. La terminologie de l'article final prête regrettablement à confusion. Sans doute est-ce bien une action en répétition pour le contribuable qui a payé le montant de la taxe ; et il en sera ainsi dans tous les cas de responsabilité sur

l'assiette, où la réparation consiste à rembourser le taux d'impôt indûment perçu. Mais le terme porte à faux à l'égard du percepteur qui a le plus souvent reversé l'argent dans les caisses de l'Etat. Il ne peut donc personnellement répéter les sommes qu'il n'a point reçues en propre. Il répare seulement le dommage qu'a causé son illégalité. Et à vrai dire, le but de l'article final est moins de dédommager le contribuable que de frapper d'une peine civile l'auteur de la perception illégale.

*
* *

Doit-on nécessairement en conclure que l'agent actionné ne pourra point se retourner contre le Trésor, bénéficiaire de cette perception. La logique semble le commander aux yeux de certains auteurs. Ducrocq (57) observe en outre que pareille action récursoire mettrait à néant la protection que confère à l'Etat les courts délais de la prescription fiscale. Le contribuable, après six mois, se trouve désarmé contre le fisc. Comment, vis-à-vis de ce dernier, le fonctionnaire serait-il subrogé dans l'exercice d'un droit que le particulier ne possède plus ? Et le droit commun de l'enrichissement indu paraît d'une application difficile à une matière que régissent des dispositions si particulières. Le paiement de l'impôt sanctionne chez le percepteur la violation de son obligation personnelle. S'il rentrait dans les frais de son déboursé, la sanction serait inefficace.

(57) cf : *Cours de droit administratif*, 7^e édition, 1893, t. III, p. 127 et suivantes.

M. Jèze ne partage point cette manière de voir. Car, fait-il remarquer, l'avance, à quoi l'agent actionné demeure tenu, ne lui sera remboursée par l'Etat que bien après, à la suite de la longue procédure imposée au paiement des dettes publiques, Et il y aurait injustice de le part du trésor à refuser la répétition d'une somme, dont il serait alors le seul à s'enrichir.

Ces arguments ne nous paraissent pas d'un poids décisif. Car il semble difficile d'aller au delà des termes précis d'un texte si spécial. La jurisprudence pour l'instant ne nous est d'aucun secours. Il faut sans doute se résoudre à voir la condamnation de l'agent constituer indirectement pour l'Etat un profit de justice.

§ II. — Aménagement contentieux de l'action

Il s'agit d'une action personnelle contre le percepteur. Aussi la loi la soumet-elle à la compétence normale des tribunaux judiciaires, qu'elle naisse indifféremment à propos d'impôts directs ou indirects.

Ducrocq (58) se choque de cette compétence uniforme au nom d'une théorie aujourd'hui désuète qui prétendait expliquer logiquement le dualisme du contentieux fiscal, administratif pour les impôts directs, judiciaire pour les indirects, par le principe même de la séparation des autorités administratives et judiciaires ; le premier mettant en cause des actes administratifs, alors que le second se bornerait au simple examen d'un droit. Si bien que, pour l'action en répétition, la compétence

(58) Ouvrage cité, p.

judiciaire, correcte dans le cas de taxe indirecte, ne le serait point dans l'autre cas.

Cette critique ne porte en aucune manière. La doctrine moderne répudie cette conception périmée que contredisent les sources historiques, et se rallie en général à la notion de l'unité du contentieux fiscal, caractérisé par ses modalités spéciales de procédure judiciaire. Mais même, comme le remarque M. Jèze (59), cette ancienne théorie ne pourrait prescrire une compétence dualiste pour une matière où ne sont point jugés des actes administratifs, mais seulement des faits personnels au fonctionnaire poursuivi.

La prescription de trois ans, que le législateur attache à cette action, constitue sans doute un de ses plus grands intérêts pratiques, car elle permet d'obtenir justice après les trois ou six mois qui éteignent l'action fiscale en décharge. Sinon, le contribuable intenterait rarement contre un agent peut-être insolvable des poursuites qui, dirigées contre l'Etat, procureraient un résultat identique et toujours effectif.

*
* *

Pour reconnaître l'illégalité fiscale sur laquelle se fonde l'action, le juge civil a, par nécessité, compétence pour apprécier la légalité des actes administratifs qui sont à la base de l'impôt. La jurisprudence est constante sur ce point : « L'autorité judiciaire, dit un arrêt de

(59) *Boucard et Jèze*. ouvrage cité, p. 1120, note I.

conflit (60), saisie de la demande en répétition de Grelleau, a le droit de vérifier si l'imposition extraordinaire perçue dans la commune de Garons a été légalement établie, et sa décision ne saurait être subordonnée à l'appréciation par l'autorité administrative des actes qui ont servi de base à l'établissement de cette imposition ». Car, sinon, l'appréciation de la légalité par le Conseil d'Etat aboutirait à rétablir indirectement la règle constitutionnelle de l'autorisation préalable, dont la loi de finances avait justement dispensé l'action en répétition.

Ce pouvoir d'appréciation se trouvait déjà conféré d'ailleurs au juge fiscal, qu'il soit judiciaire ou administratif. Et la jurisprudence vient préciser que l'article final de la loi de finances, en créant une action spéciale n'a nullement atteint le contentieux proprement fiscal dans aucune de ses prérogatives (61). Pareillement cette action personnelle en répétition n'est aucunement venue préjuger, favorablement ou non, de l'existence d'une action en répétition contre l'administration selon le droit commun du droit civil. Sur ce point, qui pour nous, est sans intérêt, des arrêts s'offrent dans les deux sens (62).

(60) Arrêt *Grelleau*, C. d'E. statuant au conflit, 14 décembre 1862 (D. 1863, III, II) ; cf. aussi arrêt *Conflit du Gers*, C. d'E. au Conflit, 21 octobre 1871 (D. 1872, III, 61 ; concl. David).

(61) Arrêts *Laurentié*, C. d'E. 26 juillet 1854 (D. 1855, III, 43) ; *Mourchon*, C. d'E. 16 décembre 1868 (D. 1870, III, 43).

(62) En sens favorable : arrêt *Lacaussade*, Cass. req. 19 avril 1867 (D. 1868, I, 79, rapport Nachet) ; en sens défavorable arrêt *Heurlant*, Cass. civ. 25 mars 1874 (D. 1874, I, 201, concl. Reverchon).

*
* *

Enfin, pour exercer cette action en répétition, une condition nécessaire est d'avoir au préalable payé l'impôt illégal. La responsabilité naît de la faute consommée ; elle joue toujours à *posteriori*. Le contribuable ne peut pas se refuser au versement de la taxe litigieuse en soulevant une exception d'inconstitutionnalité. Les deux actions pénale et civile de l'article final « supposent, dit la jurisprudence (63), l'exécution préalable des contraintes décernées par l'administration, à laquelle le provisoire appartient ». L'opposition à contrainte n'est admise en effet que pour vice de forme, et non pour illégalité de fond. Il est permis de regretter l'absence d'un procédé préventif qui réaliserait sûrement le dessein auquel tend l'article final par la menace de sanctions répressives. Mais ce n'est pas un des moindres apports de cette responsabilité originale que d'avoir restauré l'antique effet d'exemplarité.

(63) Arrêt *Préfet de l'Orne c. Pichon-Prémelé*, Conflits 16 février 1832, Rec. 45).
Arrêt identique : *Champigny*, Conflits 4 septembre 1841 (Rec. 491)

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

Bilan négatif d'une responsabilité fiscale autonome

Le tour est fait des diverses mesures que les lois d'ordre fiscal ont instaurées en matière de responsabilité. Reste à en dresser le bilan.

§ I. — L'Apport de la législation fiscale

Cet apport du droit spécial se caractérise par l'originalité de ses traits et par son étendue restreinte.

Il semble n'avoir introduit la responsabilité dans le domaine de l'impôt qu'à contre-cœur et sous le couvert d'une dénaturation des principes communs. Qu'elle pèse sur l'agent ou incombe au service, elle s'appuie toujours sur une légalité stricte qui commande à sa mise en jeu. L'action personnelle en répétition naît d'une obligation particulière de la loi. Et les autres cas de dommages-intérêts se déclanchent selon le jeu d'un mécanisme tout entier déterminé par les règles légales. D'où la nuance objective qui colore singulièrement cette responsabilité. Point de faute, dont la pesée morale conduirait à l'arbitraire du juge ou à son inquisition. Son intervention se borne à constater l'existence d'une erreur de fait ou la violation d'un principe du droit.

Ce *légalisme* extrême provient, sans doute, des profon-

deurs mêmes du droit fiscal. Les charges exorbitantes qu'il impose exigent le fondement d'un texte précis qui garantisse le contribuable, en dessinant les frontières de son obligation. Alors que tant de nos règles publiques demeurent coutumières, la créance d'impôts naît de sa formulation. Son statut est tissé tout entier par un réseau de prescriptions écrites. Le pouvoir fiscal de l'Etat se trouve essentiellement lié par la loi.

*
* *

Mais la loi se limite aux formules mêmes qu'elle arrête. Leur fixation par l'écriture gêne les virtualités extensives. Il semble particulièrement que ce droit des charges, comme celui des peines, se restreigne à l'interprétation stricte. Cette attitude est manifeste pour l'action personnelle en répétition qui atteint les seules illégalités réprimées parallèlement par les poursuites en concussion. Et la précision même du mécanisme d'indemnisation qui joue dans les saisies mal-fondées interdit son élargissement.

Le champ de la responsabilité purement fiscale se réduit donc aux apports formels des textes législatifs.

Ces apports ne couvrent qu'une faible partie des activités du fisc. Ils sont minimes par la réparation qu'ils accordent comme par les dommages qu'ils retiennent. Deux dispositions fonctionnent efficacement : le cas de saisie mal-fondée dans le domaine des poursuites, la responsabilité personnelle des percepteurs en matière d'assiette.

La loi a tarifé avec parcimonie l'indemnité qu'elle attribue dans le premier cas. Des dispositions postérieures sont bien venues améliorer le système, mais pour des espèces restreintes et trop tard sans doute. La réparation se trouve ainsi souvent sans proportion avec le préjudice subi. Et si le contribuable obtient, par l'action personnelle en répétition ou par le recours fiscal en décharge ou réduction, le redressement d'une assiette erronée, la restitution se bornera au montant de la contribution indue, sans qu'il s'y ajoute l'intérêt de la somme (64) ni les frais de procès (65). Cette règle valable pour toutes les branches fiscales voudrait se justifier par le principe « qu'aucun impôt, soit direct, soit indirect ne peut être augmenté, ni diminué ou modifié qu'en vertu d'une loi ». En réalité, une perception d'argent erronée constitue, comme la saisie mal-fondée, une privation de jouissance. De simples raisons

(64) Jurisprudence très nombreuse : notamment : arrêt *Dubric*, C. d'E. 23 février 1861 (D. 1861, III, 83 ; *Lemesnil*, C. d'E. 13 mai 1907 (Req. 191) ; Y. C. d'E. 5 novembre 1926. *Stephens*, Cass. civ. 12 mai 1862 (D. 1862, I, 216). *Stephens*, Cass. civ. 11 janvier 1911 (D. 1916, I, 226) ; *Stephens*, Cass. civ. 12 juillet 1932 (D. H. 1936, 506).

Cette solution se justifie plus difficilement encore depuis que, dans certains cas inverses, le fisc impose des majorations d'impôt aux contribuables retardataires (art. 414 du Code des impôts directs). La solution contraire prévaut ou a prévalu dans certains pays : cf. dans l'ancienne Austro-Hongrie, la loi du 16 juillet 1904, que rapporte la *Revue de Science et législation financières* (1906, p. 185).

(65) *Piollet*, C. d'E. 22 février 1855 (D. 1855, III, 67) ; Noël. C. d'E., 21 juillet 1869 (Rec. 695).

de symétrie comptable (66) commandent en fait à cette solution sans équité.

*

Dans leur portée plus encore, les dispositions légales s'avèrent insuffisantes. Le cas de saisie mal-fondée retient peu de dommages et se cantonne dans les seules conséquences de la saisie. L'action créée par l'article final de la loi de finances sanctionne uniquement la violation du principe budgétaire. La responsabilité de droit fiscal n'atteint qu'un domaine minime et fractionné.

§ II. — Les matières couvertes par l'irresponsabilité

De vastes régions de l'activité fiscale demeurent ainsi sous le couvert d'une immunité juridique. Dans le cas même des poursuites en matière de douanes et de contributions indirectes bien des fautes échappent à la sanction de l'indemnisation. Toute la procédure du recouvrement forcé pour les contributions directes s'y trouve entièrement soustraite. /

L'assiette n'est pas mieux partagée. Car le jeu de l'action fiscale ne permet point de satisfaire à tous les litiges. Sa courte prescription pèse injustement sur le contribuable quand une faute administrative a provoqué l'erreur dans le taux de l'impôt. Bien souvent même, c'est l'aménagement général de la taxe qui provoque un

(66) La restitution ne pourrait plus s'équilibrer à zéro avec la perception antérieure. Ces problèmes de comptabilité sont tout au long exposés dans la thèse de G. Chaudat : *Le contentieux des impôts directs dans sa phase administrative* (Nancy, 1938).

dommage, sans que, dans la détermination de son montant, se trouve une irrégularité justiciable du contentieux objectif. Voici, par exemple, un industriel suburbain qui paie les droits normaux de l'octroi. Mais les abonnements trop avantageux que la ville a consentis à ses concurrents urbains le placent dans une position défavorable (67). L'action en réduction ne peut atteindre un droit conforme au tarif. Réparation ne sera obtenue que si l'on retient la faute de la ville dans l'équilibre général des droits établis. Parfois le préjudice sur l'assiette résulte, non d'une erreur de taux, mais d'une action fautive de la part de l'administration (68). Dans tous ces, cas seule la responsabilité assurera justice.

Bien d'autres manifestations annexes de l'activité fiscale donnent motif à réparation pour les dommages qu'elles peuvent causer, dans la perception, dans le contrôle, dans la garde de marchandises imposables. Les fautes qu'elles engendrent proviennent d'opérations purement fiscales, comme la divulgation de renseignements secrets sur la fortune d'un contribuable (69) ou ressortissant du droit commun, tel le coup de feu tiré par un douanier qui a la hantise de la contrebande (70).

*
* *

Ainsi l'activité du fisc dans sa majeure part échappe au contrôle de son juge particulier. La législation

(67) Ce sera l'espèce de l'arrêt *Dazy*, Conflits 6 juillet 1912 (S. 1913, III, 103).

(68) Cf. arrêt *Bourgeois*, C. d'E., 5 mars 1915 (Rec. 62).

(69) Cf. arrêt *Fleur-Santucci*, C. d'E. 25 octobre 1935 (Rec. 983).

(70) Par exemple, arrêt *Renaux*, Conflits 31 juillet 1875 (D. 1876, III, 45).

autonome n'a prévu que des hypothèses restreintes. Les dispositions tant par leur portée limitée, que par la précision de leur mécanisme, ne souffrent aucune extension. Et la déclaration de principe, formulée pour les douanes était trop vague pour pouvoir se fixer solidement dans le domaine fermé du contentieux fiscal. Les espoirs d'une responsabilité fiscale autonome aboutissent donc à la faillite. Le fisc commet maintes fautes que ses lois propres ne sanctionnent point. Tous ces dommages crient justice, en appelant aux principes communs du droit. Eux n'attendaient que cet appel pour réaliser leur vertu œcuménique.



DEUXIÈME PARTIE

L'Essor de la responsabilité fiscale sous l'empire des règles générales de compétence

TITRE I

LA RESPONSABILITÉ DES SERVICES FISCAUX

Le droit administratif commun pouvait remédier aux défaillances des lois spéciales. Mais l'autonomie du droit fiscal le permettait-elle ? Cette rivalité de deux droits devait pratiquement se traduire dans l'enceinte du prétoire en un conflit de deux compétences. Le déroulement de la jurisprudence au cours d'un siècle assure le triomphe progressif de la juridiction administrative de droit commun et, avec elle, des principes généraux élaborés par le Conseil d'Etat. Mais aussi il n'y avait pas seulement rivalité entre ces juridictions fiscales et le juge administratif de droit commun. Longtemps en effet, les tribunaux judiciaires, au nom des maximes codifiées des articles 1382 et 1384, disputèrent aux tribunaux administratifs le soin de connaître des actions en responsabilité intentées contre les personnes administratives. Il fallut la résurrection d'un Tribunal des conflits pour que l'arrêt *Blanco* vienne en 1873 trancher

le débat au profit des seconds. A l'origine trois juges étaient donc aux prises en notre matière : le juge fiscal, qui est tantôt administratif et tantôt judiciaire, mais qui statue toujours selon des formes spéciales, le juge civil de droit commun et le juge administratif général.

La lutte ne suivit pas la même évolution dans toutes les branches d'impôts. Les contributions indirectes et les douanes ne discutèrent jamais la solution de l'arrêt *Blanco*. D'abord judiciaire, puis administratif, le contentieux général s'étendit sans relâche, cantonnant le juge fiscal dans ses compétences expresses.

La progression s'opéra différemment pour les contributions directes. Le droit fiscal n'avait formulé aucune compétence spéciale pour connaître des actions en dommages-intérêts au sujet de leur recouvrement. Mais le juge des poursuites s'en empara en vertu de cet adage de droit commun : l'accessoire suit le principal. La victoire du Conseil d'Etat fut plus lente sur ce terrain.

CHAPITRE I

L'Évolution en matière de douanes et de contributions indirectes

Pour les régies d'impôts non-directs, la compétence générale, avec les principes qui la soutenaient, s'étendit par une avance continue jusqu'aux frontières extrêmes où la législation fiscale lui opposait une compétence spéciale formelle. Par ailleurs, l'évolution propre à la compétence générale se caractérise en matière fiscale par une adhésion immédiate au coup d'Etat juridictionnel que constitue l'arrêt *Blanco*. Les périodes sont nettement marquées. La première, antérieure à cette décision du Tribunal des conflits, applique les principes de l'article 1382. La seconde soumet à la compétence administrative les diverses activités du fisc. La troisième, qui, née de la précédente, s'imbrique avec elle, voit le Conseil d'Etat développer les solutions de fond qui introduiront dans les matières fiscales la théorie administrative de la responsabilité.

Section I

**AVANT L'ARRÊT BLANCO :
LE DROIT COMMUN JUDICIAIRE**

Dans la préhistoire de la responsabilité administrative, l'article 1382 et sa suite sont la seule lumière qui éclaire la confusion de la nuit. Les tribunaux judiciaires se croient le pouvoir d'y soumettre l'Etat comme les particuliers. Et en matière d'impôts, la rivalité s'engage entre le contentieux fiscal et celui du droit commun. Les conquêtes de ce dernier se définissent à partir de l'autre.

*
* *

Alors que le juge spécial des contributions indirectes repousse toute responsabilité en dehors des termes des lois particulières (1), on voit le juge ordinaire déclarer que « la disposition de l'article 1384 est générale » (2) et l'appliquer à la régie fiscale pour les délits de droit commun qu'ont commis ses préposés dans l'exercice de leurs fonctions : ainsi pour le meurtre commis contre des fraudeurs présumés (3) ou pour des négligences dans

(1) Arrêt *Lieutaud*, Cass. req. 19 juillet 1826 (S. 1827, 7, 397)

(2) Arrêt *Lieutaud*, déjà cité et Cass. req. 30 janvier 1833 (rapporté au répertoire pratique Dalloz, t. VII, p. 109)

(3) Arrêt *Vassal*, Cass. civ. 12 mai 1830 (D. 1830, I^r 243) et Cour de Paris 20 mai 1828 (*Pandectes françaises*, 1828, II. 360).

la garde d'objets confiés aux soins de l'administration (4). Sans doute est-ce là des fautes de la vie ordinaire, que le juge n'eût pas pu laisser impunies sans choquer l'équité. Mais par là, les contributions indirectes se voyaient soumises à la responsabilité du droit commun. Les tribunaux judiciaires iront même en 1872, sous l'influence, sans doute, de la jurisprudence plus large des douanes, jusqu'à appliquer cette responsabilité à des opérations de caractère strictement fiscal, comme dans le cas de poursuites effectuées par erreur sur un autre que le contrevenant (5). Et le juge de droit commun de prononcer ces nets attendus qui répondent en antithèse à ceux que formulait naguère le juge fiscal (6) : « Attendu, dira clairement l'arrêt *Martin*, que le principe de la responsabilité écrit dans les articles 1382 et 1384, C. Civ. est général — qu'il s'applique même aux administrations et aux régies investies du droit de poursuivre devant les tribunaux la répression des contraventions fiscales — que, pour qu'il en fût autrement, il faudrait un texte formel qui eût dérogé en ce qui concerne ces administrations aux principes du droit commun, mais que ce texte n'existe pas — qu'en effet, l'art. 29 du décret du 1^{er} Germinal an XIII ne renferme qu'une disposition

(4) Arrêt *Decombe*, Cass. crim. 28 décembre 1809 (bull. crim. N° 196) *Janets* Cass. civ. 21 décembre 1831 (S. 1832, II, 123) *Hudes*, Com. de Douai 24 janvier 1832 (S. 1832, II, 143) cf. plus haut, pages ?

(5) arrêt *Martin*, Cass. crim. 15 juin 1872 (D. 1872, I, 206)

(6) Par exemple l'arrêt *Janets*, Cass. civ. 21 décembre 1831 (S. 1832, II, 123) qui déclarait : « Attendu que le seul cas où la loi spéciale de la matière permette de prononcer des dommages-intérêts contre l'administration des contributions indirectes se trouve spécifié dans l'article 29 du décret du 1^{er} germinal an XIII »..... cf. aussi ci-dessus, page (de la 2^e partie)

particulière applicable au cas de saisie — que cet article a surtout pour objet de limiter dans ce cas les conséquences de la responsabilité générale et de les renfermer dans des proportions qu'il a pris soin d'avance de déterminer — qu'en dehors de ce cas, qui est spécialement réservé, la responsabilité existe pour toutes les fautes préjudiciables de l'administration »..... De l'arrêt *Janets* à l'arrêt *Martin*, la position s'est entièrement renversée. Les principes généraux du droit commun l'ont emporté sur les règles restrictives du droit fiscal.

*
* *

Les douanes n'eurent pas même à livrer ce combat. Leur législation propre faisait écho aux formules du Code civil. Si bien que le juge fiscal comme le juge civil ordinaire admirent dès l'abord leur responsabilité (7) le premier à

(7) Un seul arrêt contredit à ce principe, de manière toute incidente d'ailleurs. Il s'agit de l'arrêt *Baumann*, Cass. crim 19 mars 1830 (D. 1830, I, 175), qui a annulé une condamnation aux dépens prononcée contre l'administration des douanes, à l'occasion d'un procès où elle ne figurait point et qui mettait en cause seulement un de ses agents. A propos de cette solution, qui pour nous est sans intérêt, les motifs de l'arrêt formulent par surcroît cet attendu : « que cette administration ne pouvait être poursuivie comme civilement responsable d'un délit qui aurait été commis contre les règles du service par elle établies ».

Cette doctrine singulière, que l'on retrouve dans certains pourvois de l'administration, est d'une logique toute sophistiquée. Car le service n'aurait jamais à répondre de fautes qui proviennent le plus souvent des violations mêmes commises contre la loi du service. Cet argument spécieux et accessoire, a échappé à la plume du rédacteur des motifs.

l'égard d'opérations fiscales (8), le second pour des fautes de droit commun (9). Mais l'identité même de ces deux jurisprudences amena leur confusion au profit de la dernière, plus générale et aux assises mieux établies. La loi des douanes avait bien proclamé le principe d'une responsabilité, sans désigner pourtant de compétence particulière pour en connaître. Le juge fiscal se trouva donc sans privilège formel qui protégeât son autonomie (10). La disposition de la loi de 1791 se mêla au courant général des articles 1382-1384, et le juge ordinaire se fit le commun exécuter de ces deux textes qu'il rapprocha dans les motifs de ses sentences : « Attendu, dit l'arrêt *Muretin*, que le fait de l'homme qui cause un dommage à autrui oblige celui par le fait duquel il est arrivé à le réparer ; — attendu que non seulement l'auteur du fait, mais encore le maître, le commettant, doivent répondre des dommages causés par leurs domestiques ou leurs préposés ; — attendu que cette responsabilité civile ressort évidemment des dispositions de l'article 1384 C. civ., mais encore pour les administrations publiques et plus particulièrement celle des douanes, de l'article 19, titre XIII de la loi du 22 avril 1791 ».

(8) Arrêts *Boyer*, Cass. req. 22 janvier 1835 (D. 1835, I, 196) ; *Bonnet*, Cass. req. 15 mars 1836 (S. 1836, I, 768) ; dans ces deux espèces, pour poursuites abusives, en dehors des termes du cas légal de saisie mal-fondée.

Arrêts *Barkey*, Cass. req. 13 juin 1831 (S. 1831, I, 267) ; *Gaboriaud*, Cass. req. 13 juin 1831 (au Répertoire Dalloz, 1851, tome XVII, page 704) ; pour responsabilité dans la garde.

(9) Arrêt *Muretin*. Cour de Grenoble 13 mars 1834 (D. 1834, II, 197), cas d'homicide par imprudence.

Arrêt *Benssens*, Cour de Douai 13 décembre 1839 : responsabilité en qualité de séquestre.

(10) cf. ci-dessus dans notre première partie, le § 2, section 3 du chapitre I.

*
* *

Ainsi triomphait le droit commun judiciaire, délimitant ses conquêtes à partir du contentieux particulier du fisc. Pour résister à son envahissement, la régie n'invoquait d'autre moyen de défense que cette autonomie du droit fiscal (11). Elle n'opposa jamais au courant judiciaire la compétence du juge administratif, que réclamaient d'ordinaire les services pour les actions en dommages-intérêts intentées contre l'Etat. Point de trace en matière fiscale de la longue lutte qui opposa durant le XIX^e siècle jusqu'à l'arrêt *Blanco* tribunaux judiciaires et tribunaux administratifs ; aucune influence de ces proclamations d'indépendance formulées sans relâche par les seconds juges jusqu'à la reconnaissance finale du second Tribunal des conflits, et qui ont nom : arrêt *Clament-Zuntz*, rendu par le Conseil d'Etat sur conflit le 26 août 1835 (12), arrêt *Manoury* du premier Tribunal des conflits, en date du 20 mai 1850 (13), arrêt *Rothschild* du Conseil d'Etat, redevenu compétent au conflit, du 6 décembre 1855 (14), et enfin arrêt *Diétrich* du 21 janvier 1871, rendu par

(11) Ainsi par exemple, dans l'arrêt *Martin*, Cass. crim. 15 juin 1872 (D. 1872, 1, 206), « sur le second moyen, pris de la fausse application des art. 1382 et 1384 c. civ. et de la violation de l'art. 29 du décret du 1^{er} germinal an XIII ; . . . 2^o en ce que l'administration ne peut être condamnée à des dommages-intérêts que dans le seul cas prévu par l'article 29 du décret du 1^{er} germinal an XIII ».

(12) Au recueil, P. 185.

(13) (D. 1850, III, 66).

(14) Au recueil, p. 707.

la Commission provisoire qui suppléait au Conseil d'Etat (15).

Ces revendications constantes, sous des motifs divers, de la compétence administrative ne trouvent point d'écho pour les recours en indemnisation dirigés contre le fisc. Il semble que le Conseil d'Etat se désintéresse de ces litiges et les abandonne, sans mot dire, au juge civil. C'est que, sans doute, l'intérêt politique d'une séparation des pouvoirs dictait surtout la compétence du juge administratif. Or tout le contentieux spécial des régies non-directes formait déjà une atteinte à ce principe. Le juge fiscal, qui, sous des formes particulières de procédure, était judiciaire, appréciait pour le besoin de ses causes les actes de l'administration. Par suite, la doctrine juridique ne s'est point choquée de voir l'autorité judiciaire connaître, cette fois selon la procédure normale, de la responsabilité du fisc. Ce glissement d'une procédure à l'autre a passé inaperçu. Contrevenir à la séparation des pouvoirs pour les actions en dommages-intérêts contre l'Etat fiscal parut la persistance d'un errement consacré.

(15) (D. 1871, III, 25).

Section 2

LE RALLIEMENT

A LA COMPÉTENCE ADMINISTRATIVE

§ 1. — L'adoption du principe

La soumission empressée de cette jurisprudence aux injonctions de l'arrêt *Blanco* ne cause que plus de surprise, d'autant que la Cour de cassation (16) s'y plia avant que d'en être priée de manière expresse par le Tribunal des conflits (17). La compétence administrative paraît ainsi douée d'une puissante attirance, qui, sans doute, provient d'un simple besoin de généralisation et d'unité systématique. Les arrêts *Ramel* et *Renaux* ne sont que la monnaie de l'arrêt *Blanco*.

Ce dernier commande aux deux autres, parce que s'appliquent à tous les mêmes raisons de fixer la compétence administrative.

Pourtant ce principe, qui fut longtemps un oracle sacré, reçu aveuglément par la doctrine de droit public, et qui demeure un de ses fondements solides, n'en a pas moins reçu quelques marques d'irrévérence de la part de certains auteurs favorables au droit commun judiciaire. Parmi eux, M. Luchet (18) ne

(16) Arrêt *Pellier*, Cass. civ. 30 décembre 1873 (D. 1874, I, 379).

(17) Arrêts *Ramel*, conflits 29 mai 1875 pour les contributions indirectes, et *Renaux*, conflits 31 juillet 1875, pour les douanes (D. 1876, III, 46).

(18) J. Luchet : *L'Arrêt Blanco*, thèse, Nancy, 1935.

s'est point montré fâché sans doute par le bruit qu'a pu faire son opposition révolutionnaire, quoique, à vrai dire sa thèse offre plus de clarté dans son dessein que dans les développements qui l'étayent. Pareille attaque n'a pas ébranlé, à ce qu'il semble, une jurisprudence fermement établie ; mais son mérite aura été d'ouvrir les yeux à une doctrine trop adalatrice d'un système prétorien, à coup sûr admirable, mais dont elle avait moins à enregistrer les pratiques qu'à dégager la raison profonde.

Ces raisons se font particulièrement réclamer en matière fiscale, par le fait même qu'elles étaient demeurées sans effet jusqu'en 1873. Aussi bien M. Luchet, qui est un habile stratège, a su reconnaître là un point sensible de son adversaire, et ses coups s'y portent résolument (19). Mais, en juriste qu'il est, expert à s'armer des textes, cet auteur méconnaît le caractère politique que prend le droit quand on veut l'imposer à la puissance publique. L'Etat n'obéit qu'aux règles qu'il accepte ; il ne se connaît point d'obligations avant de les avoir reconnues lui-même. Si la vue d'une auto-limitation pêche dans son principe, car le concept étatique n'apparaît qu'avec le droit, ce procédé constitue en fait un privilège jaloux des gouvernements, lesquels sont pratiquement les détenteurs de l'autorité publique. Le droit ne les pénètre que de leur consentement propre. Et l'arrêt *Blanco* constitue la manifestation éclatante de cet affranchissement de l'ordre commun. C'est, on s'en souvient,

(19) J. Luchet : ouvrage cité, p. 149, note 20, p. 400, note 212 et p. 401, note 213.

le ministre de la Justice, c'est-à-dire un homme politique, agent de l'Exécutif, qui trancha le conflit entre les membres judiciaires et les membres administratifs du tribunal suprême de la compétence. Que déclare l'arrêt *Blanco*, que redira l'arrêt *Ramel*, pour les régies d'impôts ?

« Considérant, exposent-ils, que la responsabilité qui peut incomber à l'Etat pour la réparation des dommages causés par le fait des agents qu'il emploie dans le service public n'est point régie par les principes de droit commun qui sont établis par le Code civil pour les rapports des particuliers entre eux ; — que cette responsabilité n'est ni générale, ni absolue ; qu'elle a ses règles spéciales ». En conséquence, ajoutent-ils, « l'autorité administrative est seule compétente pour en connaître. »

Car seule l'autorité administrative acceptera de reconnaître les fautes qu'elle-même a commises et les obligations qu'ainsi elle a fait naître. Le Conseil d'Etat forme en effet un corps administratif autant qu'un tribunal. Il se trouve l'héritier du ministre-juge. Sa justice fut retenue avant de lui être déléguée. Historiquement, son action confine à un contrôle hiérarchique ; il joue le rôle de régulateur supérieur des rouages administratifs.

La séparation des pouvoirs, comme l'entend le droit français, refusait ce rôle aux autorités judiciaires. Il leur manquerait pour le remplir le pouvoir de droit comme la compétence technique. Déclarer le service en faute, en effet, c'est tirer le cliché négatif du service correct ; c'est peser les doses de la diligence nécessaire

et de la routine que l'on tolère ; c'est, si l'on nous permet cette expression, peindre les traits du fonctionnaire *standard*, formuler l'exigence précise d'une intelligence modérée et du zèle courant. Déterminer la faute de l'administration, c'est donc établir implicitement les règles de son bon fonctionnement, c'est faire acte de législateur prétorien, puisque la responsabilité recouvre le domaine du droit non-formulé. Le détenteur de ce rôle, en corrigeant la marche des services, a manifestement prise sur eux. On ne peut le conférer qu'au juge administratif, si l'on ne veut point que l'autorité judiciaire tombe sous le coup de l'interdiction formulée par la loi des 16-24 août 1790 sur la séparation des pouvoirs (20).

Et sans doute le contentieux des impôts non-directs échappe à cette norme, puisque des lois particulières l'ont confié à des membres du corps judiciaire. Mais cette compétence se limite, comme le souligne l'arrêt *Pellier*, aux « contestations relatives à la perception de l'impôt », ainsi qu' « aux demandes en dommages-intérêts, quand elles ont pour cause le préjudice résultant pour le contribuable d'une contrainte ou d'une saisie déclarées nulles et vexatoires ». Il en est autrement, ajoute cet arrêt, lorsque l'action en dommages-intérêts procède d'une autre cause (21). C'est qu'en effet une telle infrac-

(20) Loi des 16-24 août 1790, titre II, art. 13.

(21) L'arrêt *Renaux* formule pour les douanes semblable disposition : « Considérant que la loi des 6-22 août 1791, qui avait attribué aux tribunaux de district la connaissance des actions relatives à la perception des droits de douanes, déferées ensuite aux tribunaux de paix par la loi du 14 fructidor an III, a disposé dans l'art. 3 de son titre II que, pour les actions concernant

tion à des principes d'ordre public doit s'interpréter strictement. Si le législateur de la Révolution a ici dérogé sciemment à la séparation des pouvoirs, c'est pour compenser l'impopularité des taxes indirectes par l'assurance d'une juridiction sans privilège en faveur du plaideur étatique. Dans un dessein politique il s'est dessaisi d'une prérogative politique ; il a accepté, pour ces litiges, de se soumettre à la justice commune. Mais le fait même de cette dérogation souligne le principe général de l'immunité étatique. « Si quelques lois spéciales très peu nombreuses, précise un arrêt de conflit rendu en matière indirecte (22), ont, pour des cas particuliers, et à l'égard de certains services publics nommément désignés, édicté en termes exprès la responsabilité civile de l'Etat et la compétence des tribunaux ordinaires, ces dispositions légales ne se comprendraient pas, si, d'une manière générale et absolue, cette responsabilité était engagée dans les termes du droit commun ». La compétence administrative retrouve donc son exclusivité, aux frontières du contentieux purement fiscal.

D'autant que ce contentieux, nous l'avons vu, procède de façon objective (23). Il juge l'acte et non l'auteur. Son examen se réfère à des règles fiscales nettes et impé-

tous autres objets que la perception des droits, on se conformerait à ce qui était ou serait prescrit par les lois générales du royaume.

» Que cette dernière disposition s'applique aux actions en *dommages-intérêts intentées contre l'administration comme responsable du fait de ses préposés, lesquelles ne rentrent point dans la compétence des tribunaux, lorsqu'elles ne sont point accessoires à une contestation relative à l'impôt, mais qu'elles procèdent d'une autre cause. »

(22) Arrêt de *Divonne*. Conflits 20 mai 1882 (D. 1883, III, 115).

(23) Cf. ci-dessus, dans notre 1^{re} partie, le § I, section I du chapitre I.

ratives qu'il se borne à exécuter strictement. Le cas même de dommages-intérêts pour saisie mal-fondée, rigoureusement déterminé, se trouve d'une application automatique. La responsabilité de l'Etat pour l'ensemble de ses fonctions fiscales nécessite au contraire une inquisition pénétrante. L'administration se trouve en posture d'accusée devant le juge qui pèse ses fautes. Point ou peu de textes formels à quoi se référer pour fonder la sentence. Le tribunal forge dans son esprit les normes qui dirigeront son appréciation à travers le fonctionnement intime du service. Il impose à celui-ci sa vision modèle. Ce n'est plus l'exécution mécanique de textes légaux, c'est une censure supérieure qui ne connaît d'autre guide qu'elle-même.

Il était donc naturel que la compétence normale du juge administratif s'emparât de la responsabilité du fisc, puisque la législation fiscale s'était avérée impuissante à la construire sur des bases autonomes. L'unité logique du droit refusait une compétence judiciaire que n'autorisait point l'exception d'une loi spéciale. Le juge commun, dépouillé des formes propres aux procès sur la taxe, perdait par là-même tout pouvoir exorbitant et rentrait dans les limites de sa fonction civile. Entre le contentieux particulier de l'impôt et la juridiction générale des services publics la raison ne laissait point de place à l'hérésie d'un croisement bâtard. Les efforts que manifestait le droit commun avant 1873, sans rencontrer de résistance administrative, devaient donc nécessairement avorter avec l'arrêt *Blanco*. La compétence du Conseil d'Etat et celle du juge fiscal demeuraient seules en lice. La vocation générale de la

première allait par degrés repousser l'autre jusque dans les retranchements de ses attributions expresses. De cette progression, il convient maintenant de retracer le cours.

§ II. — L'application de la compétence administrative et ses limites

Dès 1873 (24), avons nous vu, dix mois à peine après l'arrêt Blanco, s'affirme la compétence administrative en matière fiscale, puis solennellement en 1875 par le diptyque des arrêts *Ramel* et *Renaux* qui la précisent, le premier pour les contributions indirectes, le second en matières de douanes. Le Tribunal des conflits renouvellera à maintes reprises (25) ces décisions de principe; et la Cour de cassation, qui l'avait devancé dans cette voie, s'y soumettra sans résistance (26). Si, dans deux arrêts seulement (27), elle ne prend point la peine d'invoquer son incompétence, c'est qu'au fond elle repousse en l'espèce toute responsabilité du service. Au surplus, ces arrêts, qui datent, l'un de 1876, l'autre de 1901, allaient être suivis d'une jurisprudence considérable de la Cour suprême qui manifeste (28) un

(24) Arrêt *Peltier*, Cass. civ. 30 décembre 1873 (D. 1874, I, 379).

(25) Arrêt de *Divonne*, Conflits 20 mai 1882 (D. 1883, III, 115); *Chabrand*, Conflits 3 décembre 1892 (1892, III, 113); *Fargère*, Conflits 27 juin 1903 (S. 1906, III, 4); *Dazy*, Conflits 6 juillet 1912 (S. 1913, III, 101); *Cie parisienne de l'air comprimé*; Conflits 7 décembre 1912 (Rec. 1170) et arrêt *Augé*, Conflits 5 juin 1886 (Rec. 503).

(26) Arrêts *Peltier*, déjà cité; *Larre-Brusset*, Cass. civ. 4 avril 1876 (D. 1877, I, 69); *Vigoureux*, Cass. civ. 13 juin 1876 (S. 1877, I, 62).

(27) Arrêts *Brun*, Cass. req. 8 août 1876 (D. 1877, I, 157); *Reboul*, Cass. civ. 13 février 1901 (S. 1902, I, 1117),

(28) Arrêts *Tissot*, Cass. req. 3 juillet 1905 (D. 1905, I, 485); *Zwaertwaegher*, Cass. civ. 19 février 1918 (D. 1921, I, 215); *Puyraveau*, Cass. req. 15 novembre 1910 (S. 1916, I, 69); *Amiot*, Cass. civ. 20 octobre 1930 (S. 1931, I, 53).

loyalisme sans défaillance envers l'orthodoxie administrative. Le Conseil d'Etat ne pouvait à son tour que se rendre aux invites qu'il recevait ; et s'il le fit avec quelque retard (29), il ne mit que plus de force à affirmer le principe de sa compétence (30), prenant toujours garde d'en respecter les limites (31).

La détermination de cette compétence administrative s'effectua donc à partir de la compétence spéciale du juge fiscal (32). Cette démarcation fut aisée quand il s'agit de fautes courantes et générales comme la mort d'un animal causée par des agents à la poursuite de fraudeurs (33) ou d'opérations du fisc qui n'appellent pas l'intervention de son contentieux particulier (34). On trouve même en ces matières des formules excessives qui figent trop rigoureusement un principe vrai en omettant les tempéraments qui le nuancent. Ainsi lit-on dans l'arrêt *Chabrand* : « considérant que les tribunaux civils ne sont

(29) Dans les arrêts *Vinyès*, C. d'E. 21 mai 1897 (S. 1899, III, 60), et *Currie*, C. d'E. 14 décembre 1906 (S. 1909, III, 44), le Conseil d'Etat se reconnaissait déjà compétent de manière implicite, en examinant au fond une responsabilité qu'il repoussa en fait.

(30) Arrêts *Cie Gale parisienne des Tramways*, C. d'E. 21 février 1913 (Rec. 248) ; *Seligman*, C. d'E. 14 juin 1925 (Rec. 592) ; *Noël et Guignies*, C. d'E. 4 janvier 1928 (S. 1928, III, 39). Toute la jurisprudence postérieure du Conseil d'Etat estime inutile de statuer sur une compétence désormais consacrée.

(31) Arrêts *Arduini*, C. d'E. 26 juin 1927 (Rec. 635) et *Eck*, C. d'E. 30 juin 1937 (Rec. 651).

(32) Cf. formules des arrêts Peltier et Renaux ci-dessus p. (de la II^e partie).

(33) Arrêts *Renaud et de Divonne* déjà cités ; *Vasseur*, juge de Paix de Hirson. 14 mars 1889 (cité au répertoire des Pandectes françaises 1892, t. XXVII « douanes » § 3521 ; *Kaszelick*, Tribunal de la Seine, 3 décembre 1895 (Gaz. des trib. 1899, 2^e vol. II, 10)

(34) Ainsi arrêt *Chabrand*, Conflits, 3 décembre 1892, réf. citées ; refus illégal d'un acquit-à-caution, par un agent des contributions indirectes. Ce cas serait, au contraire, passible du contentieux fiscal en matière de douanes : art. 2, titre XI, loi des 6-22 août 1791 ; c. f. p. 41.

compétents pour statuer sur les demandes en dommages-intérêts formées contre les agents de l'administration que lorsqu'elles sont fondées sur des faits personnels à ceux-ci, et qu'aucune disposition légale n'a dérogé à cette règle en ce qui concerne l'administration des contributions indirectes ». Pareille jurisprudence, qui s'écarte avec juste raison de la compétence fiscale, en arrive par trop de zèle à se persuader de l'inexistence de celle-ci.

Ces cas de compétence spéciale subsistent pourtant avec les lois qui les ont créés, et bornent à l'horizon les ambitions de la compétence générale. Sans doute, à chaque pas qu'à fait en avant la jurisprudence administrative, l'horizon du même coup s'est reculé. Deux directions guidèrent cette avance jusqu'aux deux domaines légaux qui relèvent toujours du juge fiscal ; la première vise les opérations de l'assiette, la seconde les actes de poursuites. Nous allons suivre avec la jurisprudence le cours de chacune.

ARTICLE PREMIER. — *La progression en matière d'opérations sur l'assiette*

La marche de la jurisprudence administrative en matière de fautes sur l'assiette présente deux étapes.

*
* *

Le premier groupe d'arrêts a trait aux droits sur les allumettes établis par la loi du 4 septembre 1871, qui

prévoyait un règlement d'application à l'égard des détaillants (35). Le décret du 29 novembre 1871 vint remplir cet office et déclara que les employés des contributions indirectes, en visitant les débitants, apposeraient gratuitement le timbre fiscal sur les boîtes qui se trouvaient alors dans le débit. Puis survint le décret du 29 février 1872, qui étendit le droit envers les débitants. Or, dans de nombreux cas, la visite des employés de la régie ne s'effectua qu'après le second décret et ne permit pas aux débitants de bénéficier de la remise que le premier accordait pour les boîtes déjà existantes en magasin lors de cette nouvelle imposition. Les intéressés arguèrent d'un droit acquis aux dispositions du décret de novembre 1871. C'était là un litige qui portait purement sur l'assiette ; et la connaissance en revenait exclusivement au juge fiscal. Aussi bien, ce dernier trancha-t-il lui-même le débat, — en un sens d'ailleurs négatif, validant les procédures de recouvrement forcé — (36), dans la première partie des jugements *Peltier*, *Larre-Brusset* et *Vigoureux*, qui devaient donner lieu pour leur seconde partie à cassation de la part de la Cour suprême.

En vain le requérant essayait-il, pour échapper à la prescription fiscale de six mois, de maquiller son recours sous la forme d'une action en dommages-intérêts ; lors-

(35) Cf. le détail de cette réglementation dans le compte rendu de l'arrêt *Peltier*, avec le rapport du conseiller Greffier et les conclusions de l'avocat général Blanche, au D. 1874, I, 379.

(36) C'est ce que rapportent les motifs des arrêts de cassation, notamment celui rendu dans l'affaire *Larre-Brusset*. Cass. civ. 4 avril 1876 (D. 1877, I, 63). « Attendu que l'action en dommages-intérêts de *Larre-Brusset* était distincte de la demande en nullité de la contrainte, demande que le tribunal de Bayonne a déclarée mal fondée ».

qu'il n'était point invoqué d'autre faute que la simple erreur sur le tarif applicable, le juge lui restituait sa vraie nature de demande fiscale, passible du contentieux spécial. C'est cette attitude que confirme la Cour de cassation dans son arrêt *Bailleul* (37).

Au contraire, le contribuable échappa à la compétence fiscale, lorsque son recours considéra l'imposition du droit nouveau, non comme le point du débat en justice, mais simplement comme montant du préjudice que lui causait la faute commise par l'administration fiscale en retardant la visite de ses agents dans les débits. Le litige ne portait plus alors sur une question objective de tari-

(37) Arrêt *Bailleul*, Cass. civ. 4 avril 1876 (D. 1877, I, 69) : « Attendu que la compétence des tribunaux se détermine comme le cercle respectif des pouvoirs de l'autorité administrative et de l'autorité judiciaire, par la qualification et la nature propre de l'action, et non par la qualification que la juridiction saisie lui a donnée ;

Attendu qu'il résulte des termes mêmes de la demande de Bailleul et des autres marchands d'Abbeville, que l'objet de cette demande était la restitution pure et simple des droits payés indûment, suivant eux, pour les boîtes et paquets d'allumettes chimiques qu'ils avaient en leurs magasins lors de la promulgation de la loi du 4 septembre 1871 et du décret du 19 novembre suivant.

Que dès lors cette action était de la compétence de la juridiction civile et avait été régulièrement portée devant le tribunal civil d'Abbeville, en conformité de l'art. 38 de la loi du 25 ventôse an XII, et instruite en la forme prescrite pour les actions en matière de domaine ;

D'où il suit que le jugement attaqué, bien qu'il ait, à tort, qualifié la demande d'action en dommages-intérêts, était compétent pour en connaître et n'a commis aucun excès de pouvoir ;

... Mais sur le 3^e moyen : « Attendu qu'aux termes de l'art 247 susvisé (de la loi du 28 avril 1816), l'action en restitution des droits illégalement perçus, formée par le contribuable contre l'administration des contributions indirectes, se prescrit par 6 mois ;... »

La même opération de redressement à l'égard de la nature du recours se retrouve à propos d'« action formée soi-disant à titre de dommages-intérêts » par l'administration des contributions directes contre le contribuable.

Arrêts *Rebatel*, Cass. req. 12 août 1878 (D. 1878, I, 467), et *Gleizes*, Cass. crim. 3 août 1878 (*Bull. crim.* n° 181).

ication, mais sur les négligences coupables d'un service public. Par suite, « cette demande », déclare l'arrêt *Larre-Brusset* (38) que la Cour suprême, par un désir de symétrie, rendit le même jour que l'arrêt *Bailleul*, « motivée, non sur une contestation du fond de l'impôt, mais sur un fait reproché à l'Etat puissance publique, ou à ses agents dans l'accomplissement d'un service public, ne rentrait pas dans les termes de la loi du 25 ventôse an XII, mais devait être déférée à l'autorité administrative. » Et l'arrêt *Vigoureux* (39) va même jusqu'à prétendre que la visite et l'apposition gratuite des timbres, prescrites par le décret de novembre 1871, constitueraient une véritable « obligation de faire, qui se résout en dommages-intérêts, quand elle n'a pas été remplie ».

Ainsi cette jurisprudence sur les droits des allumettes attribuait à la compétence générale du Conseil d'Etat la connaissance des fautes caractérisées du service public, alors que tout litige sur le fond même de l'assiette demeurerait réservé au contentieux fiscal.

*
* *

Quarante ans après, le groupe d'arrêts relatif aux abonnements d'octroi va faire franchir une nouvelle étape à la compétence administrative en matière d'opérations sur l'assiette fiscale. Celle-ci ne restera point subordonnée à la preuve d'actes défectueux dans le service en dehors du fait même de la taxation et elle

(38) Arrêt *Larre-Brusset*, Cass. crim. 4 avril 1876 (D. 1877, I, 69).

(39) Arrêt *Vigoureux*, Cass. crim. 13 juin 1876 (S. 1877, I, 62).

n'exigera plus d'autre faute que les irrégularités objectives qui se sont produites dans la détermination du montant de l'impôt. La conquête, à vrai dire, fut plus rude, puisqu'elle nécessita la résolution d'un conflit négatif. Le Conseil d'Etat en effet, s'efforçait par tous les moyens de récuser sa compétence, renvoyant le litige, soit à la connaissance du Conseil de préfecture dans le cas spécial d'une contestation fiscale qui se greffait sur un contrat de concession (40), soit même à celle de l'autorité judiciaire : « Considérant, dit-il dans un arrêt (41) qu'annulera le Tribunal des conflits, que le Conseil d'Etat est incompétent pour statuer sur cette demande, qu'il s'agisse dans l'espèce d'une action en restitution de droits d'octroi à tort perçus, ou d'une action en dommages-intérêts tendant à la réparation du préjudice causé à la Compagnie par un refus injustifié d'admission au bénéfice de l'abonnement — qu'en effet c'est à l'autorité judiciaire qu'il appartient en vertu de l'art. 2 de la loi du 7-11 septembre 1790, de juger toutes les contestations qui peuvent s'élever à l'occasion de la perception des contributions indirectes... »

Il fallut donc l'intervention du Tribunal des conflits, qui s'opéra par une gradation insensible dans deux affaires successives et légèrement différentes.

Dans la première affaire, qui donna lieu à l'arrêt de conflit *Dazy* (42), la compétence administrative ne pou-

(40) Arrêt *C^{ie} du Métropolitain de Paris*, C. d'E. 29 décembre 1911 (Rec. 1261).

(41) Arrêt *C^{ie} Parisienne de l'Air comprimé*, C. d'E. 11 février (Rec. 109).

En termes identiques, arrêt *C^{ie} du Métropolitain de Paris*, C. d'E. 17 février 1911 (Rec. 199).

Arrêt analogue : *Dazy*, C. d'E. 29 avril 1910 (S. 1913, III, 102).

42) Arrêt *Dazy*, Conflits 6 juillet 1912 (S. 1913, III, 103 ; conclusions Pichat).

vait faire de doute ; et le juge fiscal, ainsi que le déclare un jugement du tribunal civil de Reims en date du 11 avril 1902, devait se refuser à connaître d'un procès qui ne portait point sur un fait précis de taxation. Il s'agissait d'un brasseur de la banlieue de Reims dont la bière payait à son entrée dans la ville un droit d'octroi de 5 francs par hectolitre. Les brasseurs urbains étaient en principe passibles du même droit, mais la municipalité leur avait consenti des abonnements qui, aux dires du requérant, étaient calculés sur des quantités notablement inférieures à celles réellement livrées à la consommation ; si bien que, par le jeu de ce forfait aux prévisions trop étroites, ces négociants ne payaient point effectivement le droit du tarif, mais en fait des droits variant selon les années de 1 fr. 06 à 2 fr. 16. Cette inégalité de traitements entre brasseurs urbains et suburbains violait l'article 10 du décret du 12 février 1870, qui interdit de taxer différemment des objets inscrits au tarif, suivant qu'ils proviennent de l'extérieur ou qu'ils sont fabriqués à l'intérieur ; et il causait à ces derniers un préjudice certain qui se chiffrait exactement à la différence des droits effectivement payés par chaque catégorie.

Mais le juge fiscal ne pouvait lui-même réparer cette injustice. Aucune taxation n'était directement en cause, ni celle des brasseurs suburbains, pleinement conforme au tarif, ni celle des négociants de la ville, qui provenait d'abonnements réguliers. Seule, la confrontation de ces deux taxations permettait de faire apparaître leur déséquilibre, et par suite la lésion que celui-

ci provoquait à l'égard des brasseurs de la banlieue. Le procès ne portait point sur une détermination de l'assiette, mais sur des défauts dans l'établissement d'un système d'impôt et dans ses modalités, donc sur une faute du service. « La demande, déclare l'arrêt de conflit, n'a point pour objet une réclamation relative à la perception des taxes d'octroi proprement dites, dont la base et la quotité n'étaient pas contestées, mais la réparation du dommage provenant d'une faute administrative qui aurait été commise par la ville de Reims, en violation de l'article 10 du décret du 12 février 1870 ». D'où la compétence administrative, qui n'exigeait plus, comme dans la précédente jurisprudence, des actes précis de négligence de la part de l'administration, mais un simple défaut dans l'équilibre général du service (43).

L'arrêt *Compagnie parisienne de l'air comprimé* allait faire un nouveau pas dans cette voie et préciser la compétence administrative pour les litiges qui portent véritablement sur un problème de taxation. La compagnie avait essuyé maintes fois de l'administration de l'octroi parisien des refus d'abonnement pour les combustibles employés dans son industrie. Ces refus violaient les articles 11 et 12 du décret du 10 janvier 1873 ; et les décisions administratives qui les prononcèrent furent annulées par le Conseil d'Etat à la suite d'un recours en

(43) C'est ce qu'exprime l'arrêt *Bourgeois*, C. d'E. 5 mars 1915 (Rec. 62) dans une affaire analogue à celle de l'arrêt *Dazy*. Le Conseil d'Etat en l'espèce refuse tous dommages-intérêts, parce que le requérant « ne justifie dans l'organisation ou dans le fonctionnement du service de l'octroi et spécialement du contrôle des assujettis, d'aucun fait de nature à engager vis-à-vis de lui la responsabilité de la ville de Paris ».

excès de pouvoir (44). La compagnie obtint ainsi pour l'avenir le bénéfice de l'abonnement. Mais entre temps, elle avait payé les droits au plein tarif, en formulant d'ailleurs toutes réserves. Elle chercha donc à en obtenir le reversement. Il s'agissait proprement d'une action en restitution de droits indûment perçus, qui ressortissait normalement à la compétence fiscale. Pourtant le juge de la taxe se refusa à connaître de ce recours ; et il ne pouvait, à vrai dire, agir autrement. Car la perception des droits était conforme au tarif normal du règlement. « L'exonération des droits d'octroi sur les combustibles, dira le tribunal de la Seine dans un jugement (45) que rapportent les considérants d'un arrêt du Conseil d'Etat est accordée seulement aux contribuables qui ont été préalablement admis à l'abonnement par l'autorité administrative, et, la compagnie requérante n'ayant pas été admise à l'abonnement, les droits avaient été régulièrement payés ».

Sans doute invoquera-t-on le pouvoir du juge fiscal d'apprécier la légalité des actes administratifs, qui aurait dû s'exercer à l'encontre d'un refus illégal d'abonnement. Mais ce pouvoir montre bien ici sa limite et son infériorité sur celui que possède le juge de l'excès de pouvoir. Il permet bien au juge fiscal d'écarter l'application d'un arrêté illégal ; et le commissaire du gouvernement

(44) Arrêt *Compagnie parisienne de l'air comprimé*, C. d'E., 12 mai 1905 (Rec. 418). De même : Arrêt *Compagnie générale parisienne des tramways*, C. d'E. 12 mai 1905 (Rec. 418). Et Arrêt *Compagnie du Métropolitain de Paris*, C. d'E., 4 août 1905 (Rec. 745).

(45) Arrêt *Compagnie générale des tramways*, C. d'E. 21 février 1913 (Rec. 248), rendu dans une affaire identique à celle de la Compagnie de l'air comprimé.

Pichat, dans ces conclusions sous l'arrêt *Dazy*, ne sera pas en peine pour citer une nombreuse jurisprudence qui abonde dans ce sens (46). Mais lorsque c'est le refus de l'administration qui est illégal, le juge peut-il suppléer à cette inaction et créer de lui-même l'acte administratif qui fait défaut? On hésite à l'admettre; et le juge fiscal, en tout cas, ne se crut pas autorisé à s'arroger sur l'administration un tel empire (47).

Le seul moyen d'obtenir justice était donc d'avoir recours au contentieux subjectif de la responsabilité en invoquant « la faute administrative que les représentants de la ville de Paris ont commise en rejetant la demande d'abonnement par une inexacte application des dispositions réglementaires » (48). Le juge administratif avait ainsi poussé plus avant dans la connaissance des opérations d'assiette; et ce point constitue dans la jurisprudence actuelle la limite extrême de sa compétence. Le mécanisme de la responsabilité

(46) Par exemple l'arrêt *Lombard*, Cass. 17 mai 1898 (S. 1903, I, 122) qui contraint un adjudicataire de l'octroi à respecter un abonnement qu'avait antérieurement consenti le maire et qui rentrait dans toutes les conditions légales.

(47) Cette manière de voir est partagée par une note sous l'arrêt *Fournier*, C. d'E. 12 janvier 1889, au D. 1890, III, 29, qui s'exprime ainsi à propos des refus d'abonnements : « Le litige ne pouvait pas davantage être renvoyé devant l'autorité judiciaire; si celle-ci est compétente pour connaître de toutes les réclamations relatives à la perception des taxes ayant le caractère de contributions indirectes, elle ne peut, sans empiéter sur le domaine de l'administration, ni enjoindre à une ville de traiter avec un industriel pour l'admettre à l'abonnement, ni décider que le préfet sera tenu d'approuver le traité... »

(48) Arrêt *Compagnie générale des tramways*, C. d'E., 21 février 1913 (Rec. 248).

Le Conseil d'Etat a récemment réaffirmé le principe de cette solution dans la première partie de l'arrêt *La soie artificielle de Valenciennes*, C. d'E. 22 mai 1939 (Rec. 346).

administrative peut s'appliquer à des problèmes de taxation qui touchent le fond même de l'impôt, trancher des litiges qui aboutissent effectivement à la pure répétition de droits indus, à la condition expresse que lui seul puisse satisfaire de tels recours, alors que le contentieux fiscal s'y montre impuissant. Si ce dernier, au contraire, suffit à leur solution, on repoussera l'action générale en dommages-intérêts, et on lui opposera une sorte d'application analogique de la doctrine du recours parallèle.

*
* *

C'est ce que manifeste la jurisprudence postérieure demeurée fidèle à cette discrimination. A vrai dire, la Cour de cassation a fait preuve d'une rigueur excessive, qui porte même à faux, en retenant dans l'arrêt *Girard* (49) la compétence du juge fiscal. Il s'agissait bien en l'occurrence d'une pure discussion sur le montant de l'impôt. Mais le requérant, plutôt que de subir une taxation trop forte sur ses alcools présentés à la douane, avait préféré les réexporter. Et il demandait à être indemnisé de ses frais de transport causés par une erreur sur le tarif à appliquer. Aucune contestation sur l'assiette ne s'offrait donc effectivement, puisqu'on n'avait point perçu de droits. Seule se trouvait en cause la faute du service dans l'application des règlements douaniers. Aussi bien, douze ans après, le Conseil d'Etat se reconnut

(49) Arrêt *Girard*, Cass. civ. 12 juin 1923 (D. 1926. I, 78).

d'emblée compétent pour une affaire analogue (50). Sur les renseignements d'un receveur des douanes qui lui avait indiqué un tarif erroné, cette fois trop faible, le requérant avait engagé une importante opération commerciale, en faisant entrer dans ses prévisions des droits très inférieurs à ceux qui lui furent finalement réclamés. La faute du receveur des douanes fut retenue pour engager la responsabilité de l'Etat.

L'arrêt *Eck* (51) vient, au terme d'une longue jurisprudence libérale du Conseil d'Etat, marquer les bornes de la compétence administrative, en excluant celle-ci pour les litiges que les lois du fisc ont attribués expressément à son contentieux particulier. Telle est la position présente de la jurisprudence en matière d'assiette. Les problèmes que posent les contributions directes nous donneront plus loin l'occasion de considérer une extension possible à la compétence générale qui en arriverait alors à doubler dans son rôle le juge spécial.

ARTICLE 2. — *La progression en matière
d'actes de poursuites*

La compétence administrative opéra en matière de poursuites par la même tactique d'approches successives qui cernaient chaque fois d'avantage la compétence du juge fiscal.

(50) Arrêt *Jacque*, C. d'E. 16 janvier 1935 (Rec. 62).

L'arrêt *Deydier* (2^{me} partie), C. d'E. 26 octobre 1939 (Rec. 547) donne la même solution dans une espèce légèrement différente.

(51) Arrêt *Société Eck et fils*, C. d'E. 30 janvier 1937 (Rec. 651).

Dès 1873, l'arrêt *Peltier* lui avait ôté la connaissance d'un recours en dommages-intérêts connexe à une action en nullité de poursuites, mais qui n'offrait de raison que dans le cas où la saisie se trouverait validée.

*
* *

Pour les suites mêmes d'une saisie mal-fondée, l'autorité judiciaire se maintint d'abord, à la faveur d'une absence de critère précis, dans ce brouillard juridique où s'affrontaient des compétences adverses. On voit jusqu'à la fin du siècle des tribunaux invoquer le droit commun des articles 1382-1384 à côté des dispositions spéciales d'indemnisation et, en dehors des cas que celles-ci prévoient, accorder des dommages-intérêts. Le juge fiscal le fait au profit du propriétaire d'objets indûment frappés de saisie sur un tiers et se voit confirmé par la Cour suprême (52). Le juge civil, en la forme ordinaire cette fois, retient une faute spéciale de la part des agents administratifs pour accroître le montant de la réparation que la législation prévoit en cas de saisie mal-fondée (53). L'arrêt *Dreux* (54) avait déjà formulé le principe de cette solution qui, pour faire sa part au droit général comme aux lois propres du fisc, divise les dommages, mais sans, malheureusement, distinguer pour autant les compétences.

(52) Arrêt *Page*, Cass. req. 14 août 1877 (D. 1878, I, 420).

(53) Arrêt *Courpon*, Cours de Bordeaux, 6 février 1900 (D. 1900, II, 466).

(54) Arrêt *Dreux*, Cass. civ. 26 février 1880 (D. 1880, I, 247).

La Cour de cassation ébauchait pourtant un début de réaction contre ces abus judiciaires qu'avait couverts jusque-là la confusion des esprits. L'arrêt *Debayer* (55) précisait en 1893 que seul le juge fiscal, dans les formes particulières à sa procédure, peut prononcer en matière de poursuites indirectes des dommages-intérêts réglés limitativement par le décret de l'an XIII. Vers la même époque le juge fiscal se refusait à étendre les règles de la saisie pour le cas d'expertise (56).

*
* *

Le siècle nouveau devait amener avec lui une délimitation nette des compétences. Déjà en 1886, un arrêt de conflit (57) avait prescrit la compétence administrative pour des excès d'un gouverneur colonial dans des mesures générales de poursuites. Le haut Tribunal

(55) Arrêt *Debayer*, Cass. civ. 18 janvier 1893 (S. 1896, I, 78).

(56) Arrêts *Lafontan*, Cass. civ. 1^{er} août 1894 (1894, I, 539) ; *Boyreau et Andrieu*, Cass. civ. 24 juillet 1895 (D. 1896, I, 539).

Jusqu'à ces arrêts l'administration ne s'était jamais refusée à accorder l'indemnité mensuelle de 1 o/o en cas d'expertise favorable au déclarant. (Sur ce point, Thibault : *Contentieux des douanes*, thèse citée, page 270 et s. Pabon : *Traité des infractions, du contentieux et des tarifs des douanes* : n° 309).

Cette jurisprudence constitue un revirement. On ne doit pas l'interpréter, semble-t-il, comme refusant absolument d'indemniser le préjudice causé par une expertise mal-fondée, pour la seule raison que celle-ci est « formellement autorisée et organisée par la loi ». La saisie elle aussi est réglée par des textes ; et toutes deux amènent une perte de jouissance injuste lorsque le résultat des investigations ne justifie pas la mesure. L'attitude de la jurisprudence n'a véritablement de sens que si elle signifie que le cas d'expertise rentre dans le contentieux général de la responsabilité administrative.

(57) Arrêt *Augé*, Conflits 5 juin 1886 (Rec. 503).

l'édicte à nouveau à propos d'une négligence commise dans le cours d'une procédure de saisie (58). L'arrêt *Tissot* vient en 1905 la préciser pour un préjudice consécutif à la saisie, puisqu'il s'agit de mauvais traitements infligés à des chevaux que la douane avait indûment saisis (59). Cette solution se retrouve, formulée en termes solennels, dans l'arrêt *Puyraveau* qui refuse à l'autorité judiciaire, juge des poursuites, la connaissance des demandes qui en découlent, lorsqu'elles sont fondées « sur la faute d'un agent et la responsabilité d'une administration publique » (60).

*
* *

L'arrêt *Zwaertwaegher* (61) parachève l'évolution et pousse la compétence administrative jusqu'au point extrême où celle qu'attribue la loi au juge fiscal devient

(58) Arrêt *Fargère*, Conflits 27 juin 1903 (D. 1905, III, 115) : il s'agit d'un avis de saisie que l'administration avait laissé insérer dans les journaux, bien que la mesure fût rapportée.

(59) Arrêt *Tissot*, Cass. civ. 3 juillet 1905 (D. 1905, I, 485).

(60) Arrêt *Puyraveau*, Cass. req. 15 novembre 1910 (S. 1916, I, 69). La note anonyme qui figure sous cette décision souligne avec raison la doctrine périmée de l'arrêt sur l'autorité administrative, seule habile, dit-il, en matière de dettes de l'Etat. Le Conseil d'Etat avait renoncé dès 1870 à cet argument fallacieux pour fonder sa compétence en matière de responsabilité, et jamais la Cour suprême n'en avait usé.

Mais si le motif fourni est mauvais, cet arrêt n'en a pas moins raison de prescrire ici la compétence administrative. Et la note critique à tort cette solution. La Chambre des requêtes ne contredit ainsi pas la jurisprudence de la Chambre civile, quand cette dernière fixe la compétence judiciaire pour les préjudices résultant « d'une contrainte ou d'une saisie déclarées nulles ou vexatoires », car il s'agit là des dispositions forfaitaires de la loi fiscale. Lorsqu'on fait ressortir au contraire « la faute d'un agent » dans les poursuites, la compétence générale du Conseil d'Etat s'impose alors. C'est ce que marquera clairement l'arrêt *Zwaertwaegher*.

(61) Arrêt *Zwaertwaegher*, Cass. civ. 19 février 1918 (D. 1921, I, 215), (S. 1920, I, 37 ; note Mestre).

incompressible. Par une analyse subtile, la Cour aboutit à un critère d'une clarté limpide dans son principe, s'il n'est pas toujours d'une application commode. Il s'agissait de la saisie par la régie douanière d'une chaloupe avec sa cargaison de tabac. Cette mesure mal-fondée fut rapportée par le juge. Et la victime réclama des dommages-intérêts au delà du taux forfaitaire ; car, observe l'arrêt « en dehors de l'illégalité de la saisie, ouvrant l'action en indemnité de la loi du 9 floréal an VII, l'administration avait commis deux autres fautes, justifiant l'allocation de dommages-intérêts distincts : — 1° en retardant volontairement l'exécution des décisions de justice rendues en première instance et en appel au profit de Zwaertwaegher ; — 2° en conservant en nature les marchandises, alors qu'elle aurait dû en offrir la remise sous caution après le jugement annulant la saisie ou faire procéder à leur vente. » C'était la solution qu'avait préconisée l'arrêt *Dreux* et déjà appliquée l'arrêt *Courpon* (62). Mais la présente décision offre le mérite de compléter la distinction de fond par celle des compétences. L'une logiquement appelait l'autre qui la soutient. Si le juge fiscal se devait d'appliquer les règles prévues par ces lois propres, le droit général de la responsabilité administrative revenait par contre à son juge normal. L'arrêt *Zwaertwaegher* laisse donc à l'autorité judiciaire le soin d'accorder les dommages-intérêts forfaitaires pour le cas de saisie mal-fondée, mais renvoie au juge commun de l'administration la connaissance des fautes caractérisées qu'a commises celle-ci.

Ainsi, sur une même espèce, fonctionnent concurrem-

(62) Cf. plus haut, page 95.

ment deux systèmes de droit autonomes qui se complètent sans offrir de liaison entre eux. L'un se fonde sur des textes particuliers qui désignent un juge spécial ; l'autre se réfère à des principes généraux et se soumet à la compétence normale. L'un se contente pour fait dommageable d'une irrégularité objective de la saisie ; l'autre système exige la recherche d'une faute dans le fonctionnement du service. Le premier ne retient d'autres préjudices que la perte de jouissance ou le dépérissement, sauf le cas réglé par l'article 22 de la loi du 6 août 1905 ; le second les reçoit tous. Le premier n'accorde, sauf dans ce même cas, qu'une indemnisation tarifée ; le second mesure la réparation sur le dommage.

Ces deux systèmes, remarquons-le, n'empiètent pas l'un sur l'autre. Et ils s'emboîtent de façon parfaite. Il est rationnel qu'une demande supplémentaire en dommages-intérêts soit subordonnée à la preuve d'une faute spéciale. Le forfait de la loi fiscale entend réparer par lui seul la perte de jouissance qui constitue le dommage exclusif causé par le fait même de la saisie. Tout autre préjudice ne peut donc résulter que d'une faute particulière commise dans le cours des poursuites. Et si l'appréciation objective de la saisie ne laisse pas craindre une immixtion judiciaire dans l'administration, il en serait autrement pour les fautes proprement dites du service dont il est normal de réserver la connaissance au juge administratif.

Ainsi les deux systèmes se combinent avec une logique irréprochable. Mais le défaut d'une ordonnance si belle dans ses symétries réside sans doute dans l'obligation, qui pèse sur le justiciable, de s'adresser à deux juges

différents pour un même ensemble de dommages. La frontière est clairement tracée sur la carte de la théorie. La réalité se montrera peut-être plus rebelle à cette discrimination et parfois pourra prêter à quelque confusion. Surtout cette distinction, dont le seul intérêt est d'ordre public, se traduira pour le particulier lésé par de doubles frais. Et la marche de la justice se trouvera ralentie.

*
* *

Ces inconvénients sont particulièrement soulignés dans le rapport du député Lauraine (63), qui aboutit à la loi du 6 août 1905 sur les vins et spiritueux. Son article 22 permet au juge fiscal d'indemniser de tous les préjudices que la saisie indûment pratiquée a pu causer. L'autorité judiciaire se substitue ainsi au juge administratif ; mais, pour ne pas porter atteinte à la séparation des pouvoirs, le système de la loi se cantonne dans une indemnisation des dommages, sans exiger de fautes à prouver. Ainsi,

(63) *J. O.* du 9 mai 1905, annexe n° 2308, p. 289 (cf. dans notre 1^{re} partie le § 2, section 2 du chapitre I).

Ce rapport cite le cas d'un contribuable qui attendit neuf mois l'exécution d'un jugement annulant la saisie. Cette dépossession prolongée avait considérablement entravé la marche de son commerce. « Il se retourna, déclara le rapporteur, vers la régie qui lui dit : « Je vous dois 1. % par mois, les voulez-vous ? — Le malheureux crut pouvoir répondre : « Non, vous êtes tenus à réparer tout le préjudice nonobstant les termes de l'art. 29 du décret de germinal, parce que l'enquête a démontré que l'agent verbalisant avait menti dans son procès-verbal et que c'est à ce mensonge que je dois mes désagréments. » — « Dans ce cas, lui répondit-on, votre affaire est de la compétence administrative. Et depuis trois ans l'infortuné cherche à obtenir une sentence sans y réussir. » Ce récit témoigne de l'existence en 1905 de la doctrine dualiste que précisera l'arrêt *Zwaertwægher*,

le fonctionnement du service demeurera soustrait au contrôle judiciaire.

Ce procédé offre des commodités pour le justiciable ; mais son caractère bâtard témoigne d'un défaut singulier de logique juridique chez le législateur de 1905. Celui-ci, dans ses remèdes à courte vue, traite avec désinvolture les principes généraux de la coutume administrative. La simplification qu'il prétend apporter dans un cas restreint accroît en réalité la complexité de systèmes juxtaposés, en provoquant leur chevauchement. Car même en cette matière des vins et spiritueux la compétence générale du juge administratif demeure pour connaître des fautes caractérisées du service. Les deux systèmes et les deux compétences ne se complètent plus par leurs résultats respectifs ; ils se doublent, inutilement. Le même préjudice pourra obtenir réparation, que l'on s'adresse à l'un ou à l'autre juge ; mais l'un exigera la preuve d'une faute ; à l'autre, il suffira que le dommage fasse suite à la saisie.

Considéré en lui-même, ce procédé de la loi de 1905 manque d'unité intime, car il greffe sur le système homogène du décret de l'an XIII un élément hétéroclite. Le fait de la saisie mal-fondée justifiait à lui seul l'octroi de dommages-intérêts pour la privation de jouissance qu'elle occasionnait nécessairement. Cause dommageable, préjudice, forfait réparateur se suivaient dans chaque cas par la chaîne d'un déterminisme fatal. A la succession automatique des faits correspondait rationnellement l'automatisme du mécanisme juridique. La détermination objective et *à priori* des divers éléments de la responsabilité aboutissait à un système

logique, puisqu'elle s'appliquait à tous trois. Mais la loi de 1905 vient rompre cette harmonie : le préjudice et la réparation seront fixés, si l'on peut dire, sur le vif, alors que l'élément de faute se borne toujours à la constatation d'une irrégularité dans la saisie. Si la victime bénéficie d'une appréciation plus large des dommages subis, dont la réparation sera complète, il est juste en revanche qu'elle affronte la preuve nette des fautes qui les ont causés. Ou le préjudice résulte uniquement du fait même de la saisie, et il consiste dans la privation de jouissance ; ou d'autres préjudices existent, qui ne peuvent provenir que de causes plus précises, de fautes particulières au cours de la procédure de saisie ou de sa main-levée : ainsi le rapport Lauraine comme l'arrêt *Zwaertwaegher* relataient des retards survenus dans l'exécution du jugement qui annulait les poursuites. Les dommages qui résultent de ces fautes précises font bien suite assurément à la saisie, mais ils n'en découlent qu'indirectement. Le système de 1905 n'apporte donc rien de consistant, à moins d'étirer exagérément la notion de causalité. Cette admission des préjudices sans l'exigence de leurs causes immédiates s'avère dangereuse pour les finances de l'Etat. Et pareil procédé n'aboutit qu'à détruire dans une zone restreinte l'équilibre qu'avait minutieusement établi la conception dualiste de l'arrêt *Zwaertwaegher*.

*
* *

Faudrait-il rompre l'équilibre en sens contraire au profit de la compétence administrative qui réaliserait

l'unité en absorbant le rôle indemnisateur du juge fiscal ? Une telle solution se heurterait au texte des lois établies. Et le Conseil d'Etat s'y refuse formellement (64). Mais il ne semble point qu'elle soit désirable sur le plan même de la *lex ferenda*. Le mécanisme de la responsabilité administrative est lourd. Il exige un procès nouveau avec tous les frais qu'entraîne un recours en Conseil d'Etat. Seule une faute caractérisée qui cause un gros préjudice vaut la peine de mettre en branle cette machine juridictionnelle. Le juge fiscal est plus près du justiciable. Il se prononce sur les dommages-intérêts en même temps que sur la validité de la saisie. La réparation qu'il accorde est limitée, mais on l'obtient avec rapidité et de manière automatique. Elle forme, comme les dépens, un accessoire de l'annulation des poursuites. La dualité des compétences ne concilie pas seulement les textes particuliers du droit fiscal avec les principes généraux de la responsabilité administrative, elle satisfait aux exigences immédiates de la pratique.

(64) *Arrêt Arduini*, C. d'E. 26 juin 1937 (Rec. 635)

Section III.

LES DÉCISIONS DE FOND RENDUES PAR
LE CONSEIL D'ÉTAT

La détermination de la compétence administrative était parachevée à la fin de la Grande guerre. Reste à considérer dans quelle mesure le Conseil d'Etat a admis la responsabilité administrative en matière de douanes et de contributions indirectes. A la vérité il y mit beaucoup de retenue. L'arrêt *Blanco*, ne l'oublions pas, en réservant à l'autorité administrative le soin de connaître de ses propres fautes, entendait par là-même la soustraire à une responsabilité générale et absolue et contenir celle-ci par des « règles spéciales qui varient suivant les besoins du service ». Le caractère régalien des services fiscaux explique sans doute cette timidité de la jurisprudence sur le fond.

Des arrêts anciens du juge administratif examinent déjà des actions en responsabilité contre le fisc, mais se refusent à voir une faute du service dans la violation d'une règle que la loi a établie dans le seul intérêt du Trésor (65) ou dans des brutalités de douaniers qu'excuse une opposition coupable de la victime à l'exercice normal des fonctions de ces agents (66).

(65) Arrêt *Vinyés*, C. d'E. 21 mai 1897 (S. 1899, III, 60) ; *Currie*, C. d'E. 14 décembre 1906 (S. 1909, III, 44).

(66) Arrêt *Tissot*, C. d'E. 7 juillet 1911 (Rec. 815).

La première décision du Conseil d'État qui prononce la responsabilité d'un service d'impôt, date de 1913. C'est l'arrêt *Compagnie générale parisienne des tramways* (67), qui manifeste une soumission instantanée à la jurisprudence du Tribunal des conflits en matière d'opérations sur l'assiette. Il est remarquable que la branche de l'activité fiscale qui touche du plus près au contentieux particulier soit la première à subir la sanction du droit administratif général. Sans doute cette singularité s'explique-t-elle par le fait que, dans cette matière, le pouvoir du fisc trouve son exercice étroitement limité par des lois minutieuses. Peut-être ne fut-il pas non plus indifférent que la condamnation s'adressât à une administration municipale, moins susceptible de résistance qu'un grand service de l'État. Le juge administratif resta d'ailleurs modéré dans sa hardiesse ; et, dans une espèce analogue, il jugea insuffisantes les preuves apportées d'une faute de la régie (68).

La responsabilité des services fiscaux ne s'épanouit véritablement que dans l'après-guerre où elle se développe parallèlement pour les impôts directs et pour les non-directs. La jurisprudence débuta à propos d'une détérioration matérielle commise par des douaniers au cours d'une vérification. Il s'agissait donc d'une faute de la vie courante, si évidente que l'administration ne contestait point sa responsabilité dans l'affaire (69). Le

(67) Arrêt *Compagnie générale parisienne des tramways*, C. d'E. 21 février 1913 (Rec. 248).

(68) Arrêt *Bourgeois*, C. d'E. 5 mars 1915 (Rec. 62).

(69) Arrêt *Seligman*, C. d'E. 19 juin 1925 (Rec. 592) : « considérant que le ministre des Finances n'a pas contesté l'existence d'une faute de service commise par l'administration des douanes, ni le principe de la responsabilité incombant à l'Etat pour la réparation du préjudice causé ».

second arrêt qui prononce des dommages-intérêts contre l'Etat a trait à un litige plus particulièrement fiscal puisqu'il touche à l'assiette (70). Dans les trois autres espèces qui lui furent soumises (71), le Conseil d'Etat ne releva « aucune faute de nature à engager la responsabilité » de l'administration. Le haut Tribunal, sans formuler ici l'exigence d'une certaine gravité dans la faute, entend bien ne retenir que des faits suffisamment lourds par l'impéritie qu'ils dénotent ou les conséquences qu'ils engendrent. Ce caractère dépend d'une libre appréciation des juges, qui le déterminent *in factum* : le déroulement des faits « a constitué dans les circonstances de l'affaire, déclare l'arrêt *Jacque*, une faute de service ».

Toutes ces décisions furent rendues en matière de douanes. La régie des contributions indirectes n'a donné lieu encore à aucune jurisprudence de la part du Conseil d'Etat. Pourtant sa compétence s'y applique pareillement. Et le juge administratif ne l'a pas contesté, puisqu'un arrêt de 1919 examine au fond une action en dommages-intérêts intentée contre ce service fiscal, repoussant en fait toute responsabilité de l'Etat à l'égard d'une caution (72). L'arrêt *Compagnie générale parisienne des tramways* de 1913 portait sur des droits

(70) Arrêt *Jacque*, C. d'E. 16 janvier 1935 (Rec. 61) : Cf. plus haut page 94.

(71) Arrêts *Noël et Guignies*, C. d'E. 4 janvier 1928 (S. 1928, III, 39); *Compagnie générale de l'Afrique française*, C. d'E. 21 juin 1933 (Rec. 667); *Urquijo*, C. d'E. 8 mars 1939 (Rec. 149).

(72) Arrêt *Puyraveau* C. d'E. 17 janvier 1919 (Rec. 45).

l'octroi, c'est-à-dire sur une taxe indirecte. La jurisprudence du Conseil d'Etat en est encore à ses débuts ; aucun doute qu'elle ne doive s'étendre à toutes les matières de la fiscalité indirecte pour lesquelles a été prescrite la compétence administrative.

CHAPITRE II

L'Évolution en matière de contributions directes

Section I

CAS DES POURSUITES

Aucune entrave n'existait dans la législation des contributions directes pour gêner en matière de poursuites l'essor de la responsabilité administrative. Le contentieux fiscal n'avait point reçu là de pouvoir particulier ; et il appartenait presque entier au Conseil de préfecture, juridiction soumise au contrôle du Conseil d'État. Celui-ci ne se heurtait donc à aucun rival. Il semble que sa compétence dut s'appliquer d'emblée.

Pourtant elle n'obtint la victoire que tard après l'arrêt *Blanco* et, jusqu'à la fin du siècle dernier, elle fut mise en échec par le principe commun *accessorium sequitur principale*, au nom duquel le juge de la validité des poursuites se permit de prononcer aussi sur les dommages-intérêts.

Par suite, les périodes de l'évolution jurisprudentielle se trouvent décalées par rapport au cycle normal qui s'est présenté pour les impôts non-directs. Le ralliement à la doctrine de l'arrêt *Blanco* date du siècle nouveau. Et la responsabilité des contributions directes

pour les actes de recouvrement ne se marque véritablement que dans l'après-guerre.

§ 1. — Le juge des poursuites compétent sur les
dommages-intérêts.

Si, pour les contributions directes, le droit fiscal n'avait point formulé de dispositions d'indemnisation en cas de poursuites abusives, les mêmes principes qui avaient inspiré en cette matière le législateur des impôts non-directs agirent directement sur le juge dans l'autre branche d'impôts ; et d'autant plus sûrement qu'ils s'appuyaient sur l'analogie que fournissaient justement le contentieux des douanes et celui des contributions indirectes. La mission d'octroyer des dommages-intérêts avait été confiée par les textes au juge des poursuites, parce que, dans l'esprit de la loi, cette partie de la sentence se trouvait connexe à l'annulation de la saisie, dont elle formait la conséquence nécessaire. L'accessoire devait suivre le principal.

La jurisprudence, de sa propre autorité, appliqua cet adage à la matière des contributions directes. Là aussi le juge de la validité des poursuites se prononça en même temps sur les dommages-intérêts : c'était le Conseil de préfecture pour la phase administrative des poursuites, le juge civil pour leur phase judiciaire. Si, à vrai dire, peu de décisions accordent au fond une indemnité, aucune ne laisse de doute quant à la compétence (73). Celle des tribunaux judiciaires, pour la phase

(73) Pour cette période qui va jusqu'à la fin du XIX^e siècle, nous avons tenu compte non seulement des actions en dommages-intérêts portées contre l'administration, mais aussi de celles intentées contre le percepteur, voire

correspondante des poursuites, est affirmée tant par le Conseil d'État (71) que par la Cour de cassation (75). Et dans la phase administrative, on voit le Conseil d'État, sur appel d'arrêtés des Conseils de préfecture, examiner par deux fois la question au fond, repoussant en fait, comme injustifiées les demandes d'indemnisation (76).

*
* *

Cette compétence sur les dommages-intérêts du juge des poursuites ne provint pas d'une annexion subreptice, que l'on toléra. Elle fut le fruit d'une politique arrêtée de la part du Tribunal des conflits. On la trouve déjà affirmée dans une décision rendue par le Conseil d'Etat sur conflit le 20 Avril 1847 (77) : « Considérant qu'aux

contre les deux à la fois. En effet, on n'agit pas alors contre le percepteur en raison d'une faute personnelle de sa part, mais parce qu'il figure la personnification du service du recouvrement. Lorsque le Conseil d'État repousse sa compétence sur une telle action, ce n'est point qu'il refuse de connaître d'un recours en responsabilité personnelle, mais c'est qu'il s'agit de poursuites judiciaires : « Considérant dit un arrêt *Edoux*, C. d'E. 25 janvier 1884 (D. 1885, 111, 78), qu'il n'appartient pas à la juridiction administrative d'apprécier les actes ayant le caractère de poursuites judiciaires, ou les demandes en dommages-intérêts fondés sur le préjudice qui serait résulté de ces actes. » Les arrêts de conflit intervenus à cette époque se tiennent eux aussi sur ce seul terrain. Ce n'est qu'au début du présent siècle que l'on voit la jurisprudence administrative repousser une action en dommages-intérêts contre un percepteur pour le motif qu'il s'agit d'une faute personnelle : arrêt *Dieupart*, C. d'E. 6 mars 1908 (D. 1910 111, 72).

(74) Arrêts *Robert* C. d'E. 31 mai 1854 (Rec. 517) ; *Léchelle* (2^e arrêt), C. d'E. 3 décembre 1886 (Rec. 851) ; *Caizergues*, C. d'E. 22 juin 1888 (Rec. 550) *Estier*, C. d'E. 22 juin 1888 (rec 551).

(75) Arrêt *Legoubey*, Cass. req. 19 mars 1873 (D, 1873, 1, 276)

(76) Arrêts *Benassy*, C. d'E. 30 octobre 1848 (rec. 625) ; *Léchelle*, (1^{er} arrêt) C. d'E. 3 décembre 1886 (Rec. 851)

(77) Arrêt *Dubochet*, C. d'E. au conflit 20 avril 1847 (D. 1848, III, 76).

termes des lois susvisées, dit cet arrêt, l'autorité judiciaire est compétente pour connaître de la demande principale en nullité de saisie et en restitution des objets saisis ; — qu'ainsi elle est également compétente pour statuer sur leur demande accessoire en dommages-intérêts ». Cette formule trouve un écho inaltéré dans un arrêt de 1881 (78) alors que le coup de force de l'arrêt *Blanco* est déjà consommé : « Considérant, dira l'arrêt de conflit *Busselet*, qu'il appartient à un tribunal d'apprécier la régularité et la validité des actes ayant le caractère de poursuites judiciaires ; — qu'il appartenait également au tribunal de Ribérac de connaître d'une demande en dommages-intérêts qui n'était que la conséquence de l'annulation demandée ».

Cette jurisprudence est constante et persiste quand déjà le principe de la compétence administrative s'est imposé aux régies de taxes non-directes. Rien ne révèle mieux ici le dessein particulier de la juridiction des conflits, que le couple de décisions rendues par elle en mai 1850. Il s'agit des arrêts *Manoury* du 20 Mai 1850 et *Dion-Lambert* du 30 Mai (79). Sans doute s'agit-il d'actions en dommages-intérêts dirigées contre les postes ; mais la saisie opérée par cette administration, dont traite le second arrêt, pose le même problème juridique que celles du service des contributions indirectes.

L'arrêt *Manoury* constitue une des étapes notoires dans la revendication constante que soutint le juge administratif pour les actions en responsabilité dirigées

(78) Arrêt *Busselet*, Conflits 2 avril 1881 (D. 1882, III, 75) ; cf. aussi arrêt *Monet*, Conflits 30 juin 1877 (Rec. 660).

(79) Tous deux rapportés au D. 1850, III, 65.

contre l'Etat ; et le premier Tribunal des conflits lui donne raison, car, déclare-t-il, seul l'examen des règlements qui fixent le mode du service postal permettra de déterminer si l'agent en cause a fait un acte dépendant de ses fonctions qui soit, par suite, susceptible d'être couvert par la responsabilité administrative. La connaissance d'une telle action conduit donc à l'appréciation d'actes administratifs dans laquelle les tribunaux judiciaires ne peuvent entrer sans violer la séparation des pouvoirs.

La même doctrine est invoquée dans le déclinaire que prend le préfet du Nord pour l'affaire *Dion-Lambert*. Pourtant dix jours après l'arrêt *Manoury*, le Tribunal des conflits désigne la compétence judiciaire pour les dommages-intérêts réclamés à la suite d'une saisie abusive : « Considérant, déclare l'arrêt *Dion-Lambert*, qu'aux termes de l'article 5 de l'arrêté consulaire du 27 prairial an IX, c'est aux tribunaux de police correctionnelle dans l'arrondissement duquel des saisies ont été faites pour contravention à l'article 1 de cet arrêté, qu'il appartient de statuer sur la validité de ces saisies... ; considérant que cette compétence doit s'étendre, à raison de la connexité, et comme conséquence de la nullité qu'invoque l'inculpé, à la demande formée par lui devant le tribunal saisi de l'appréciation de la contravention,

Ainsi c'est la connexité existant entre l'appréciation des poursuites et les dommages-intérêts qui justifie pour ceux-ci une compétence judiciaire établie pour celle-là. On permet en cette matière aux tribunaux de droit commun de prononcer une condamnation pécuniaire contre l'Etat, parce qu'ils connaissent eux-mêmes des causes

de cette indemnisation. L'autorité judiciaire, en effet, n'a point là à s'immiscer dans une appréciation qui se trouve réservée à la compétence administrative. Il lui suffit d'exercer ses seules attributions légales pour faire aussitôt ressortir le dommage, qui aura comme conséquence nécessaire l'attribution de dommages-intérêts. Ces derniers forment le simple accessoire de l'annulation prononcée sur les poursuites. Il paraît normal et commode qu'ils suivent donc le principal par la même pratique qui attribue au juge de la faute pénale la connaissance de sa réparation civile,

§ 2. — **Monopolisation par le Conseil d'Etat
de la question de responsabilité**

Mais la liaison des responsabilités pénale et civile se ramène en quelque sorte au jeu d'une répartition différente des affaires entre les chambres d'un même corps de juges ; elle s'effectue à l'intérieur du pouvoir judiciaire. Au contraire l'application à notre matière de la règle de l'accessoire met en échec la séparation des fonctions judiciaire et administrative, lorsqu'il s'agit de poursuites judiciaires ou brouille les degrés de juridiction pour les poursuites administratives, qui sont dévolues au Conseil de préfecture. Si un système comme celui de la législation sur les impôts non-directs n'immisçait pas véritablement le juge de droit commun dans l'activité administrative, c'est parce que son mécanisme d'indemnisation se cantonnait dans d'étroites limites et se déclenchait de manière presque automatique. La loi elle-même avait fixé *a priori* un taux à la réparation. Si l'on réclamait

au delà du forfait et si on invoquait à cette fin une faute particulière du service, la compétence normale du Conseil d'Etat reprenait son empire. Il existait une dualité de compétences que justifiait, avons-nous vu, le désir de concilier les règles générales de la responsabilité administrative avec les dispositions expresses du droit fiscal. Pareil souci ne s'impose plus ici. Rien ne permet sans texte de déroger à la compétence normale ; aucun argument de raison n'autorise à s'adresser à des juridictions différentes, selon que l'action en dommages-intérêts est accessoire ou principale, suivant qu'elle se fonde sur la nullité seule de la saisie ou sur une faute dans le fonctionnement du service. La jurisprudence des contributions directes se trouve même sans fondement pour appuyer un système analogue à celui de l'art. 29 du décret de germinal an XIII, système qui formerait le maximum assignable à ses ambitions. La dualité est donc ici sans excuse. Elle constituerait un embarras en même temps qu'une hérésie.

Aussi le siècle nouveau allait rejeter la règle liant l'accessoire au principal, justement à la même époque qui voyait, pour les poursuites de la fiscalité non-directe, le Conseil d'Etat pousser, jusque dans ses retranchements ultimes, la compétence du juge fiscal. L'arrêt *Tissot* datait de 1905, et l'arrêt *Zwaertwaeghler* de 1918. Le Conseil d'Etat rendit en 1912 une décision qui confirme l'incompétence du Conseil de préfecture saisi d'une action en nullité des poursuites administratives, pour statuer accessoirement sur les dommages-intérêts (80) : « ... sur les conclusions tendant à la condam-

(80) Arrêt *Rümel*, C. d'E 8 mars 1912 (S. 1915, III, 16).

nation du receveur municipal et de la ville de Limoges, comme civilement responsable, en 3.000 fr. de dommages-intérêts ; — considérant, dit l'arrêt *Rumel*, que les réclamations en matière de contributions directes ne sauraient donner lieu à l'allocation de dommages-intérêts ; qu'ainsi, *Rumel* n'est pas fondé à se plaindre que le Conseil de préfecture se soit déclaré incompétent pour connaître de ce chef de sa réclamation ».

Cet arrêt reprend en matière de poursuite les termes de décisions plus anciennes rendues à propos d'actions en décharge (81) : « Une demande tendant à la condamnation de l'administration à 1500 francs à titre d'indemnité, déclare l'arrêt *Delamare*, ne saurait être portée à l'occasion d'un recours en matière de contributions ». Cette formule, plus explicite, éclaire celle de l'arrêt *Rumel*. Toutes deux signifient, non point que la régie des contributions directes est irresponsable, mais qu'on ne peut agir contre elle en dommages-intérêts subsidiairement à un recours fiscal. Il convient de s'adresser par la procédure normale d'action au Conseil d'Etat, juge de la responsabilité administrative.

*
* *

La jurisprudence judiciaire fut plus lente à adopter cette solution. La Cour de cassation montra d'abord quelque résistance. Un arrêt de la Chambre civile (82)

(81) Notamment arrêts *Delamare* C. d'E. 9 avril 1897 (Rec. 309) ; *Achard*, C. d'E. 8 novembre 1905 (Rec. 803).

(82) Arrêt *Tamisier* Cass. civ. 17 décembre 1919 (D. 1920, I. 6)

annule une décision par laquelle « la cour de Limoges, rapporte l'arrêt de cassation, s'était déclarée incompétente pour statuer sur la demande en 2000 francs de dommages-intérêts en réparation du préjudice causé par des poursuites dont la nullité avait été reconnue, par ce motif que Magdinier avait agi en qualité de percepteur et que les conséquences de la faute qu'il avait pu commettre dans l'exercice de ses fonctions relevaient de la juridiction administrative ». La Cour suprême oppose à la théorie nouvelle le vieux principe, à savoir que le juge des actes de poursuites est compétent pour « connaître des demandes en dommages-intérêts qui sont la conséquence de la nullité de ces actes ».

Mais les cours d'appel allaient récidiver leur offensive novatrice et, cette fois, réduire les résistances. L'arrêt *Demoreuil*, que rendit la cour de Paris le 9 avril 1924 (83), ouvrit la porte à une jurisprudence constructive du Conseil d'Etat. A vrai dire, la rédaction défectueuse des motifs exprime d'une manière confuse la position précise de cet arrêt : « considérant, dit-il, que si, en matière de contribution, les tribunaux d'ordre judiciaire sont compétents pour connaître des demandes en annulation des poursuites judiciaires irrégulières et des demandes en dommages-intérêts résultant de l'annulation de ces poursuites, s'ils sont compétents pour connaître des actions auxquelles peuvent donner lieu les faits accomplis par un fonctionnaire public dans l'exercice de ses fonctions, c'est à la condition que les faits constituent à la charge du fonctionnaire une faute personnelle se détachant de l'exercice de la

(83) Au Dalloz hebdomadaire, 1924, p. 422.

fonction ». Le sens de ces formules mal balancées paraît être que le juge des poursuites judiciaires demeure compétent pour les dommages-intérêts qui se fondent uniquement sur le fait de leur annulation ; mais que la responsabilité pour les actes accomplis dans le fonctionnement du service se trouve réservée à la juridiction administrative, sauf le cas de faute personnelle repoussé en l'espèce. Si cette interprétation est bien fidèle, l'arrêt *Demoreuil* ne ferait en somme que reproduire pour les contributions directes le système dualiste que l'arrêt *Zwaertwaeghler* avait établi en matière d'impôts non-directs ; il se situerait à un degré intermédiaire de l'évolution, qui, de la règle de l'accessoire, devait conduire à la pleine compétence administrative ; entr'elles deux il servirait de transition.

Quoi qu'il en soit de la nuance exacte que la cour de Paris avait entendu adopter, le Conseil d'Etat se saisit de l'invite de celle-ci pour s'emparer de la connaissance des actions en dommages-intérêts contre le service du recouvrement des contributions directes et ne plus la lâcher. La même affaire *Demoreuil* inaugura cette jurisprudence administrative qui ne se départit jamais (84).

La Cour de cassation finit même par reconnaître ouvertement son entière incompétence sur l'indemnisation. Cette position paraît en 1931 entièrement acquise, puisque un arrêt *Scrève* (85) confirme sans mot dire des décisions inférieures qui l'avaient tout naturellement

(84) Arrêt *Demoreuil*, C. d'E. 1^{er} juillet 1927 (D. 1928, 111, 21).

(85) Arrêts *Scrève*, Cass. civ. 9 décembre 1931 (S. 1931, 1, 47).

adoptée à propos de dommages-intérêts fondés sur la seule nullité de la saisie : « attendu, dit cet arrêt, que Lucien Scrève, fils du débiteur, a revendiqué les objets saisis comme étant sa propriété personnelle et demande au tribunal de prononcer la nullité de la saisie et condamner le Trésor public à des dommages-intérêts ; attendu que le tribunal, et après lui la cour d'appel, ont accueilli la demande sauf quant au chef relatif à l'allocation des dommages-intérêts.... » ; et la Chambre civile conclut en homologuant sur tous les points le jugement des premiers juges. L'évolution a donc achevé sa courbe. En matière de poursuites des contributions directes le Conseil d'Etat possède une compétence exclusive sur les dommages-intérêts.

*
* *

L'auteur de *L'arrêt Blanco*, dont on sait les préférences pour le droit commun, (86) ne se console pas de cette nouvelle conquête du juge administratif (87). Aussi se réjouit-il (88) quand un arrêt de la cour d'Amiens vient redonner espoir à une cause désespérée (89) : « Attendu, dit l'arrêt Mérite, que l'autorité administrative est en général seule compétente, en vertu des lois qui ont établi la séparation des pouvoirs, pour connaître des actions en responsabilité dirigées contre l'Etat considéré comme puissance publique, à raison des dommages

(86) Luchet, thèse citée ; cf. au chapitre précédent page 77.

(87) Cf. notamment Luchet, thèse citée p. 151 avec les notes.

(88) Luchet, thèse citée, p. 480 addendum n° III.

(89) Arrêt *Mérite*, cour d'Amiens 3 mars 1931 (D. 1934, II, 87 ; note Waline).

causés par ses agents ; mais attendu que cette règle reçoit exception lorsque les dommages-intérêts sont réclamés accessoirement à une contestation dont la connaissance est dévolue à l'autorité judiciaire. » Ainsi le choix de la juridiction compétente dépendra alors du justiciable. Il pourra à son gré s'adresser au juge civil ou à l'administratif, selon qu'il réclamera des dommages-intérêts accessoirement au litige judiciaire, ou qu'il intentera un recours principal en responsabilité.

M. Waline, dans sa note, essaie de circonscrire l'atteinte que cette décision porte à la compétence exclusive du Conseil d'Etat, et, par là, de préserver intacte la jurisprudence de ce dernier en matière de contributions directes. L'arrêt *Mérite* traite en effet d'une créance non fiscale dont le recouvrement s'effectue par les voies du droit commun. Les mesures de poursuites prises à cet effet ne relèvent point du fonctionnement d'un service public comme celui de la perception des impôts directs ; l'initiative qui les déclanche n'a pas été prise au cours de la gestion d'un service public ; elle n'appelle donc pas la compétence administrative que le Tribunal des conflits prescrit alors sans tempérament (90). Le recouvrement de cette créance est une opération patrimoniale au bénéfice de l'Etat ; il constitue un de ces actes de gestion privée pour lesquels l'arrêt *Mélinette* (91) admettra la compétence judiciaire.

M. Waline sauve notre jurisprudence sur les contributions directes des irrévérances d'un arrêt peu orthodoxe.

(90) Soixante ans après l'arrêt *Blanco*, le Tribunal des conflits le réaffirmera : arrêt *Verbanck*, Conflits 27 novembre 1933 (D. 1934, III, 9 : note Waline).

(91) Arrêt *Mélinette*, Conflits 11 juillet 1933 (D. 1933, III, 65, note Blaevoet).

Mais en réalité, sa savante note montre trop d'habileté pour emporter la conviction, Elle fut écrite en 1934 à la lumière de cette politique des compétences en forme de montagnes russes, qui secoua si fort les milieux juridiques. L'arrêt *Mérite*, rendu en 1931, ignore au contraire les décisions *Mélinette* et *Verbanck*. Il serait risqué de présumer de la part de la cour d'Amiens une anticipation sur la théorie subtile et d'ailleurs discutée de la gestion privée. On sait plus sûrement l'inclination que manifeste cette juridiction d'appel pour la compétence judiciaire, puisque aussi bien M. Luchet ne cache pas sa sympathie pour Amiens. On peut donc penser que l'arrêt *Mérite* se rebelle d'une manière générale contre le monopole de la compétence administrative. Quand l'indemnisation évoquera une contestation dont la connaissance est dévolue à l'autorité judiciaire, le justiciable aura le choix entre elle et le Conseil d'Etat ; il lui suffira de régler le tir selon ses désirs, de joindre une demande accessoire ou d'opérer par voie principale.

Ainsi, des règles majeures du droit se trouveraient à la merci des particuliers. D'une question de frais de justice plus ou moins élevés, dépendrait le sort heureux ou misérable de la séparation des pouvoirs. Une théorie qui conduit à de pareilles conséquences ne saurait être admise. Oui ! sans doute, *accessorium sequitur principale*, dit la maxime antique ; mais dans la mesure où cette recette de la pratique ne se heurte point aux principes fondamentaux d'un régime juridique. L'ordre public ne saurait se plier aux commodités de la procédure. Il impose ses ordres. La compétence administrative en matière de responsabilité de l'Etat en est un. L'arrêt

Mérite constitue une dissidence coupable. Il convient de la combattre ; mais il faut d'abord la reconnaître. Aussi bien n'est-ce point la première fois que la cour d'Amiens, isolée sur la carte géographique des tribunaux, manifeste une indépendance dont chaque tentative se brise contre la position constante de la Cour suprême (92). Et en vérité la décision d'Amiens recevait neuf mois après une juste réponse, puisque l'arrêt *Scrève*, rendu le 9 décembre 1931, affirmait la pleine adhésion de la Chambre civile à la jurisprudence désormais consacrée du Conseil d'Etat.

§ 3. — **La responsabilité pour faute du service public
du recouvrement des contributions directes**

Cette jurisprudence est dans ses grandes lignes déjà élaborée, puisque une douzaine d'arrêts ont été rendus, sur lesquels quatre favorables au fond (93). On peut en dégager l'aspect général que revêt la responsabilité des contributions directes en matière de poursuites (94). Elle se trouve encourue, qu'elle découle d'une saisie

(92) Ainsi, cour d'Amiens 15 juillet 1919, cassé par la Cass. civ. 11 juin 1925 (Gaz. du Palais, 1925, II, 363). De son côté le Tribunal des conflits dans un arrêt du 29 juillet 1916 (S. 1917, III, 1) avait retiré à la cour d'Amiens la compétence qu'elle revendiquait dans l'affaire *Vion* : Amiens, 8 mars 1916, (D. 1916, III, 168).

(93) Arrêts *Demoreuil*, C. d'E. 1^{er} juillet 1927 (D. 1928, III, 21 ; note Trotabas), (S. 1927, III, 107 : note Hauriou, (seulement sur la question du préjudice moral) ; *Beauville*, C. d'E. 11 avril 1930 (Rec. 462) ; *Gillard*, C. d'E. 3 novembre 1933 (Rec. 995) ; *Barneyrat*, C. d'E. 21 juin 1935 (D. 1936, III, 65).

(94) La construction de la jurisprudence s'applique aussi au recouvrement d'autres créances publiques : ainsi arrêts *Lorin* C. d'E 17 juillet 1931 (Rec. 801) et *Piketty*, C. d'E. 13 juin 1934 (Rec. 678).

irrégulière qu'ont annulée les tribunaux judiciaires (95), ou qu'elle se fonde sur un ensemble d'opérations du recouvrement (96), voire même sur un acte simplement connexe à la saisie (97) ; c'est particulièrement le cas, lorsque le contribuable, sans contester la régularité des poursuites, se plaint de leur exercice abusif (98). Car la saisie ne porte pas, comme souvent en matière d'impôts non-directs, sur une marchandise précise, l'objet même de la fraude ; elle pèse sur l'ensemble du patrimoine débiteur de la taxe ; la gravité de ses conséquences dépend d'une volonté plus ou moins impitoyable de la part du fisc. Celui-ci jouit ainsi d'un pouvoir discrétionnaire susceptible d'abus. Ce n'est donc pas le fait précis d'une saisie qui commandera la sentence, mais l'activité même du service. Le juge des poursuites s'attachait étroitement à vérifier la validité des poursuites. Le juge de la responsabilité apprécie le fonctionnement général des rouages administratifs. Il lui arrivera de négliger une irrégularité

(95) Arrêt *Demoreuil*.

(96) Arrêts *Larroque*, C. d'E. 8 juillet 1932 (D. 1932, III, 69) ; *Barneyrat* : dans cette dernière espèce, le commissaire du gouvernement a relevé 3 fautes de la part du service : 1° méconnaissance de la demande de sursis, 2° brutalité et incohérence des poursuites, 3° retard apporté à la mainlevée de la saisie.

(97) Arrêt *consorts Acker*, C. d'E. 1^{er} décembre 1937 (Rec. 985) : la requête reproche aux agents chargés du recouvrement des impôts du sieur Acker d'avoir procédé à la saisie et à la vente, sans permettre à la dame Acker, ni à sa fille de faire valoir leur droit de propriété sur certains objets et de le soustraire aux poursuites.

(98) Notamment arrêts *Lorin*, C. d'E. 17 juillet 1931 (Rec. 801) ; *Demontmérot*, C. d'E. 27 juin 1934 (Rec. 738).

objective (99), qui déclancherait automatiquement les dommages-intérêts dans le système du décret de germinal an XIII ; il exige « une faute de la part du service public du recouvrement des contributions directes ».

*
* *

Le Conseil d'Etat se montre particulièrement sévère dans cette exigence, puisque seule « une faute d'une exceptionnelle gravité est de nature à engager la responsabilité de l'Etat. » Les arrêts se plaisent à répéter cette formule dans les espèces mêmes où la moindre faute fait défaut. Et l'on voit maintes décisions se refuser à tenir compte d'une erreur commise qui « ne constitue pas une faute suffisamment grave » (100). Cette rigueur s'avère excessive dans des affaires où le fisc a abusé démesurément de son droit. Ainsi dans l'espèce *Larroque* la régie a procédé pour le recouvrement d'impôts contestés, à une saisie de wagons-réservoirs. Leur immobilisation amènera la paralysie d'un commerce qui finira par la faillite, entraînera des droits de consigne plus élevés que le prix même des wagons et provoquera leur dégradation ; et le contribuable, une fois ruiné et sans métier, apprendra finalement que l'imposition avait été mal établie et

(99) Arrêt *Liénard*, C. d'E. 17 juillet 1931 (Rec. 802) : le requérant invoque « le préjudice subi par suite d'une procédure de recouvrement poursuivie contre lui et concernant des impositions dont il n'était pas redevable ». L'arrêt reconnaît « l'erreur commise par le service du recouvrement », mais estime qu'elle « ne constitue pas une faute suffisamment grave » ; De même dans l'arrêt *Comoy*, C. d'E 2 juin 1938 (Rec. 517).

(100) Formule de l'arrêt *Liénard*.

faisait l'objet d'une considérable réduction. Une erreur initiale du fisc déclanchant des excès absurdes a donc conduit un homme à la misère. Le juge pourtant ne trouve point là matière à responsabilité : l'administration a respecté les formes ; elle s'est contentée d'exercer selon son gré un pouvoir discrétionnaire ; les abus qu'elle a commis ne constituent pas une faute de gravité exceptionnelle. Cependant cette timidité de la jurisprudence laisse l'espoir de relâchements futurs, puisque dans ses conclusions le commissaire du gouvernement Rousselier l'explique par le caractère récent de la responsabilité fiscale. Déjà le Conseil d'Etat s'est départi dans l'arrêt *Gillard* de l'étroitesse de vue dont l'arrêt *Demoreuil* avait fait preuve à l'égard du préjudice moral. Sur la faute comme sur le dommage, et de même sur la réparation qui, dans l'arrêt *Barneyrat* notamment, procure une compensation insuffisante (101), il faut que le fisc s'ouvre à toutes les exigences de la responsabilité administrative que ses traits spécifiques ne prohibent point (102).

(101) Le préjudice consistait dans la ruine de l'entreprise, qui a conduit Barneyrat à devenir manœuvre, la vente forcée des immeubles et du matériel, l'interruption des études pour le fils Barneyrat, les détériorations que la saisie a occasionnées au mobilier. Pour tout cela, la réparation accordée est de 125.000 francs, correspondant en pratique à la seule perte des salaires. Cf. les conclusions Detton au D. 1936, III, 65.

(102) Cf. sur ces divers points, envisagés ici dans leur ensemble, l'analyse détaillée des éléments de fond de la responsabilité fiscale, qui fait l'objet de la III^e partie.

Section II

CAS DE L'ASSIETTE

Cette jurisprudence en matière de poursuites a été étendue par le Conseil d'Etat à divers faits de l'activité fiscale : ainsi pour délivrance irrégulière d'un extrait du rôle à un tiers, alors que cette indication qui révèle la fortune du contribuable est d'ordre strictement confidentiel (103). Mais aucun arrêt n'est intervenu pour retenir une faute des contributions directes dans le service de l'assiette qui n'appelle pourtant point, à raison de sa réglementation minutieuse, l'exigence de l'exceptionnelle gravité.

*
* *

Une jurisprudence déjà ancienne avait cependant formulé l'incompétence du contentieux fiscal, juge de l'assiette, sur des recours connexes en responsabilité.

Le premier de ces arrêts a trait à des taxes de pavage. Il s'agit de propriétaires imposés pour l'établissement, devant leurs immeubles, de trottoirs qui en réalité les gênent (104) ou qui ont été construits avec des matériaux d'anciens trottoirs privés leur appartenant (105). Dans ces

(103) Arrêt *Fleur-Santucci*, C. d'E. 25 octobre 1935 (Rec. 983). Le Conseil d'Etat applique dans cette affaire la notion de faute d'une gravité exceptionnelle.

(104) Arrêt *Barberet-Latour* C. d'E. 15 février 1902 (Rec. 127).

(105) Arrêt *Deloynes*, C. d'É., 11 novembre 1881 (Rec. 854) de même arrêt *Ville de Saint-Étienne* C. d'E., 19 novembre 1885 (Rec. 799).

divers cas, le contribuable se trouve en droit de réclamer dans la mesure où la taxe ne se justifie plus par le service procuré. Mais, alors qu'en 1843 (106) le juge fiscal s'était reconnu compétent pour une telle demande, à la fin du siècle il se refusa à en connaître, qu'elle fût présentée sous forme de compensation (107) ou d'indemnité (108). Non qu'il repoussât le principe d'un droit à réparation (109); il désolidarisait seulement ce recours du procès sur la taxation. Cette séparation des deux questions s'imposait d'autant plus que leur seul lien de connexité résidait dans l'affectation spéciale de la taxe.

★

D'autres arrêts visent effectivement une faute de la part du service de l'assiette; et le juge fiscal y affirme son incompétence pour des dommages-intérêts réclamés accessoirement à une action en décharge ou en réduction (110) comme il l'avait fait, avons-nous vu, en matière de poursuites. Dans les diverses affaires qui ont donné lieu à ces décisions, l'erreur de taxation a bien été réparée par le moyen du recours fiscal. Mais le préjudice consiste dans la nécessité même d'agir en justice pour obtenir raison, dans les divers frais, les déplacements, les désagréments qu'a imposés cette lutte pour

(106) Arrêt *Haudet*, C. d'E., 15 avril 1843 (Rec. 173).

(107) Arrêt *Deloynes*.

(108) Arrêt *Halley*, C. d'E., 19 avril 1902 (Rec. 299)

(109) Cf. les considérants de l'arrêt *Deloynes*, *in fine*.

(110) Arrêts *Delamare*, C. d'E., 9 avril 1897 (Rec. 309); *Delamare*, C. d'E., 15 mars 1900 (S. 1902, III, 65); *Laborderie*, C. d'E., 29 juillet 1910 (Rec. 662) :

le droit (111). La réparation compenserait ces dommages annexes causés par l'erreur administrative ; elle représenterait ce que l'on pourrait nommer le *pretium injuriae*.

*
* *

Mais aucune affaire ne figure, dans laquelle le préjudice consiste dans le montant même, erroné, de l'impôt. C'est là proprement la faute sur l'assiette fiscale, qui a donné lieu à une longue et progressive jurisprudence en matière d'impôts non-directs, couronnée par, les arrêts fameux sur les refus d'abonnement à l'octroi. Les recueils du Conseil d'État n'offrent à propos des impôts directs aucune décision comparable. Pourtant rien ne justifie à leur égard un traitement différent. Pour eux comme pour les autres, la compétence du Conseil d'Etat s'impose chaque fois que le justiciable

Voici le texte de ce dernier arrêt : « Sur les conclusions tendant à obtenir une indemnité ; — considérant que les conclusions tendant à la condamnation de l'Administration à 225 francs pour remboursement de frais divers n'était pas de nature à être portées devant la juridiction administrative à l'occasion d'une demande en réduction ».

(111) Parmi ces frais et ces désavantages figurent les intérêts des sommes perçues à tort et les frais du procès. On a vu dans la 1^e partie (page 62 et les notes) que le juge fiscal se refusait à les rembourser. Pas davantage il ne les accorde lorsqu'ils sont réclamés sous la forme voilée de dommages-intérêts :

Arrêts *Richard-Zénon*, C. d'E. 22 février 1884. *Molas*, C. d'E. 11 novembre 1901 (Rec. 798). *Dencausse*, C. d'E. 9 janvier 1905 (Rec. 25). *Achard*, C. d'E. 8 novembre 1905 (Rec. 803).

Même solution lorsque, par exception, c'est le fisc qui est demandeur envers le contribuable :

Ville d'Alger, trib. civ. de Tisi-Ouzou 17 octobre 1899 (D. 1902, 1. 99.)

invoque dans la détermination de l'impôt une faute caractérisée de la part du service de l'assiette. Son admission paraît d'autant plus aisée qu'elle ne porte pas atteinte comme en matière non-directe à l'autorité judiciaire.

La possibilité de recourir, en marge du contentieux fiscal, au procédé de l'indemnisation se révèle en 1905 dans un arrêt que le Conseil d'Etat rendit comme juge d'appel d'un Conseil de préfecture (112). Le contribuable réclamait devant cette juridiction le remboursement de plusieurs annuités d'impôt et se trouvait atteint par la prescription fiscale de six mois. Pour y parer sans doute, il intenta son recours sous la forme d'une action en dommages-intérêts. Mais il eut le tort de ne point appliquer complètement toutes les règles de la responsabilité administrative et de se méprendre sur le juge compétent en cette matière. Il s'adressa illogiquement au Conseil de préfecture, juge de l'action fiscale ; sa demande ne pouvait donc, comme le déclare l'arrêt « être examinée par cette juridiction qu'en tant qu'elle impliquait une action en décharge » ; c'était laisser entendre que, « considérée à ce point de vue » par le juge fiscal, elle devait *a contrario* l'être au point de vue de l'indemnisation par le juge de la responsabilité.

Un arrêt de 1930 (113) permet d'augurer, avec moins de subtilité byzantine, d'une responsabilité des contributions directes en matière d'assiette. Le requérant invoquait la faute de répartiteurs fiscaux qui, par leurs

(112) Arrêt *Brun*, C. d'E. 8 novembre 1905 (Rec. 802).

(113) Arrêt *Anton*. C. d'E. 19 mars 1930 (Rec. 319).

faux renseignements, avaient conduit à une imposition trop élevée. Il poursuivait en responsabilité à la fois les répartiteurs personnellement et le service. Le Conseil se déclara, comme il se devait, incompétent sur le premier chef ; sur le second, aucune sentence n'intervint quant au fond parce que l'instance n'était pas encore liée par une décision administrative de refus. C'était admettre implicitement la possibilité d'un pareil recours.

*

L'absence de décision négative de la part du fisc avait empêché en 1930 un arrêt de fond. Quelques années plus tard, la décision favorable de l'administration allait permettre d'éviter une intervention contentieuse. A vrai dire, la conciliation des parties offre au droit une occasion moins solennelle de se manifester que la sentence d'un tribunal. Mais, comme cette dernière, les actes de la juridiction gracieuse sont à considérer comme règles de jurisprudence, puisque même ils témoignent d'un entêtement moins persévérant de la part du plaideur étatique. En revanche ils offrent le désavantage de se dérober à une publicité qui les révélerait au monde des juristes. Aussi bien l'auteur de cette étude ne tient la connaissance de la décision en question que de la bouche du professeur X, conseiller juridique du contribuable dans l'affaire. La foi du lecteur pourra seule suppléer aux documents absents.

L'affaire avait trait à l'impôt foncier dû sur des immeubles de la *Société concessionnaire d'électricité de S...* Ces immeubles étaient des dépendances de la concession, créées par la société, comme le contrat de conces-

sion lui en faisait obligation. Ils devaient en fin de concession revenir gratuitement à l'administration. Pour cette raison, la jurisprudence fiscale obligeait à les considérer, déjà du temps de la concession, comme la propriété de l'administration concédante (114) ; si bien quela charge de l'impôt foncier pesait sur cette dernière, en l'occurrence la ville de S... (115). Malgré ce, c'est la société concessionnaire que le fisc avait imposée. Celle-ci, au bout d'un certain temps, se mit à revendiquer son droit à l'exemption ; et elle obtint satisfaction pour l'avenir, comme l'avait fait la *Compagnie de l'air comprimé* au sujet de son abonnement à l'octroi. Mais un préjudice analogue subsistait pour le passé, puisque, durant cinq années écoulées, la société avait payé l'impôt dont le total atteignait une somme considérable. A l'égard de cette somme, l'action fiscale se trouvait prescrite. La société résolut donc d'en réclamer le remboursement par la voie du contentieux de l'indemnisation ; et elle adressa à la régie des contributions directes une demande en dommages-intérêts, en se fondant sur la faute que cette administration avait commise par le fait d'une imposition contraire à des règles consacrées de la jurisprudence. Cette faute du service avait eu pour résultat d'obliger le contribuable au paiement de sommes indues, que le contentieux

(114) En ce sens, arrêt *Société électrique de Basse-Isère*, C. d'É., 18 mars 1932 (Rec. 350).

(115) La solution contraire prévaut et l'impôt doit être payé par la Société concessionnaire, lorsque ces immeubles ne feront finalement retour à l'Administration qu'après le paiement d'une indemnité de rachat.

fiscal ne permettait plus de restituer. Elle avait causé un préjudice que l'Etat se devait de réparer (116).

L'administration des contributions directes accorda d'emblée le remboursement de la somme demandée. L'empressement qu'elle mit à faire droit à ce recours gracieux, alors que n'existait aucune jurisprudence précise, témoigne de la crainte de voir justement le Conseil d'Etat consacrer publiquement la solution. Déjà, reconnurent ses fonctionnaires dans le silence du cabinet, peu après la Grande guerre, un arrêt avait admis implicitement la responsabilité du fisc pour un cas similaire, mais par bonheur la publication avait pu en être évitée. Le recueil Lebon était jusqu'à présent muet sur la matière. Il le resterait.

*
* *

Si la Direction des contributions directes craignait

(116) Vers la même époque que ce recours gracieux, le Conseil d'Etat avait rendu un arrêt (C. d'E., 12 février 1936, rec. 186) pour une affaire qui n'était pas sans analogie avec celle de la ville de S..... La *Société des usines hydro-électriques de Creuse et de Vienne* avait elle aussi des immeubles qui devaient en fin de concession faire gratuitement retour à l'Etat concédant. Mais si elle ne devait pas sur eux l'impôt foncier aux termes du droit fiscal, elle s'était engagée à le verser par une stipulation de son contrat de concession. Toujours au nom du contrat, la Société soutenait que sa dette pour deux annuités fiscales était compensée par l'indemnité que lui devait l'Etat en réparation du préjudice subi par elle du fait de l'absence de déclaration de constructions nouvelles. Cette déclaration, si elle avait été faite dans le délai imparti par l'article 9 de la loi du 8 août 1890, aurait permis à la Société de bénéficier d'une exemption temporaire de l'impôt pendant deux ans ; or, selon la Société, c'était à l'Etat, considéré déjà comme propriétaire des bâtiments de la concession qu'il appartenait de faire cette déclaration. Sa défaillance constituait une faute contractuelle.

Le Conseil d'Etat, en appel d'un Conseil de préfecture, juge du contrat, donna partiellement raison à la Société en reconnaissant pour partie la faute de l'Etat ; il réduisit en conséquence le montant de la dette fiscale. C'était là un cas de responsabilité fiscale dans le cadre exceptionnel d'un contrat. L'affaire de la *Société concessionnaire d'électricité de S.....* pose au contraire le problème général de la responsabilité fiscale normale, que l'on peut nommer à défaut d'expression meilleure quasi-délictuelle.

tant l'instauration à son égard d'une jurisprudence qui s'était déjà affirmée un quart de siècle plus tôt à l'encontre de régies d'impôts municipales, c'est que pareille solution soustrayait l'imposition aux effets de la prescription fiscale et avait pour résultat de laisser indéfiniment en suspens la question de sa validité. L'assiette d'une taxe pouvait ainsi se voir discutée plusieurs années après son établissement et sa perception. L'extinction au bout de six mois de l'action fiscale rendait définitive la créance d'impôt, consolidait la comptabilité du fisc. Il en résultait un ordre public de la fiscalité. Celui-ci se trouvait ébranlé, si, quelques années après, un recours en responsabilité permettait de le remettre en cause.

A cet égard, l'affaire de la *Société d'électricité de S...* allait plus loin encore que les arrêts sur l'abonnement à l'octroi. Ces derniers, sans doute, n'exigeaient plus d'acte défectueux dans le fonctionnement même du service ; ils se contentaient d'une irrégularité objective dans la détermination de l'impôt. Mais le refus d'abonner à l'octroi était de ces erreurs que le juge fiscal ne se permettait pas de redresser lui-même, parce que sa réparation impliquait la création d'un acte administratif ; si bien qu'on ne pouvait, sans déni de justice, refuser la voie du contentieux de l'indemnisation.

Ici, au contraire, le contentieux de l'impôt aurait pu, saisi en temps utile, faire droit à la demande, puisque sa satisfaction n'exigeait qu'une censure de la position juridique du fisc. Il n'était plus seulement complété par le contentieux de la responsabilité dans les domaines où le premier s'avérait impuissant. Tous deux servaient à

trancher les mêmes litiges, ils se doubleraient. Le second faisait concurrence à l'autre, le continuait après la venue de la prescription fiscale. Celle-ci devenait donc illusoire.

Peut-on admettre en raison ce parallélisme des recours, malgré son grave inconvénient pratique pour la stabilité fiscale ? Doit-on ainsi parachever la courbe d'évolution de la responsabilité en matière d'assiette ? Il semble que les principes du droit conduisent logiquement à cette conclusion (117). Sans doute, l'action en responsabilité permet une discussion de l'assiette longtemps après sa détermination et porte atteinte à la stabilité que désirait lui conférer la prescription fiscale. Mais cette insécurité apparaît comme contre-partie à l'erreur manifeste commise par l'administration. Elle constitue sa sanction. Le service a enfreint des règles consacrées ; il est juste qu'il paie cette faute du bénéfice perdu de cette courte prescription. Celle-ci, remarquons-le bien, ne se voit pas entièrement privée d'efficacité. Son rôle protecteur demeure intact pour la majorité des procès sur la taxe. La plupart d'entre eux porte, en effet, sur un point de droit contesté, obscur, que le juge fiscal doit justement trancher. Le fisc n'encourt pas de responsabilité pour avoir d'abord penché vers la solution qu'écartera finalement la sentence. Il ne l'engage que si la jurisprudence se trouve déjà nettement affirmée sur la question, en sens contraire du sien. La faute consiste dans cette violation flagrante du droit établi, dans l'obligation abusive qu'elle impose au contribuable d'avoir à recourir

(117) On ne se dissimule pas la valeur que peuvent avoir aux yeux du Conseil d'Etat les raisons pratiques de la solution contraire.

au contentieux pour un point sans ambiguïté. Les tribunaux civils sanctionnent l'usage excessif que des personnes processives font du droit d'estimer en justice. Ici le fisc provoque abusivement les réclamations des justiciables. En compensation, la responsabilité administrative renforce leurs armes pour obtenir satisfaction. Les raisons qui ont fini par faire recevoir le recours en excès de pouvoir concurremment à un recours parallèle jouent pareillement pour cet autre parallélisme des contentieux qui se présente ici. La voie générale de l'action en dommages-intérêts s'ouvre à la victime de la faute fiscale, parce qu'elle permet une réparation complète dont la réalisation n'est pas à la merci d'une échéance de temps dérisoire. Cette action remplit le double but de toute responsabilité : punir le coupable par là-même qu'elle indemnise la victime.

CONCLUSION DU TITRE I

Catalogue des conquêtes de la responsabilité administrative

Voilà achevé le long déroulement de la jurisprudence : il montre l'envahissement progressif de la responsabilité administrative dans toutes les matières des impôts directs comme des non-directs. Aucune des diverses activités fiscales ne semble y échapper, chacune se trouve visée par quelque arrêt qui statue sur la compétence ou accorde satisfaction au fond. Sans doute des vides se présentent, mais qui ne demandent qu'à être comblés par la référence à des cas analogues. Les décisions sur l'assiette, on vient de le voir, font pratiquement défaut dans la fiscalité directe, mais aucun doute que ne doive logiquement s'y appliquer la jurisprudence des impôts non-directs. Ceux-ci, par contre, s'ils ont fini par délimiter la compétence administrative au sujet des poursuites, n'offrent aucun arrêt de fond ; alors que le Conseil d'Etat s'est déjà souvent prononcé à l'égard des contributions directes. La victoire du droit général de l'administration sur l'ancienne autonomie de la législation fiscale en est encore à ses débuts. Cependant on peut d'ores et déjà en dénombrer les conquêtes, ne fût-ce que pour en encourager la continuation.

Le contentieux de la responsabilité a annexé toute la

gamme des opérations sur l'assiette, qu'il s'agisse de l'aménagement général d'une taxe (118), de son régime envers certains contribuables (119) et de ses conditions d'application (120) ou d'une faute sur l'assiette, proprement dite par suite, par exemple, d'indications inexactes de la part de répartiteurs fiscaux (121); que l'erreur enfin porte sur le tarif, soit sur lui directement (122), soit sur des retards du service qui ont entraîné l'application d'un barème plus élevé (124).

Accessoirement à la fixation de l'impôt, les actes de vérification douanière (125) ou de contrôle fiscal (126) présentent une richesse et une variété d'espèces débordantes. Parmi eux foisonnent les cas de blessures ou de mort causées par des agents armés (127).

(118) Arrêt *Dazy*, Conflits, 6 juillet 1912 (S. 1913, III, 103).

(119) Arrêt *Compagnie parisienne de l'air comprimé*, Conflits, 7 décembre 1912 (1170).

Compagnie parisienne des tramways, C. d'E., 21 février 1913 (Rec. 248).

(120) Affaire de la *Société concessionnaire d'électricité de S....* Cf. p. 129 et s.

(121) Arrêt *Anton*, C. d'E., 19 mars 1930 (rec. 319).

(122) Arrêt *Girard*, Cass. civ., 12 juin 1923 (D. 1926, I, 78); la compétence du juge fiscal qu'indique cet arrêt semble inexacte, cf. plus haut, p. 93.

(123) Arrêts *Jacque*, C. d'E., 16 janvier 1935 (Rec. 62); *Urquijo*, C. d'E., 8 mars 1939 (Rec. 149).

(124) Arrêts *Peltier*, Cass. civ., 30 décembre 1873 (D. 1874, I, 319); *Larre-Brusset*, Cass. civ., 4 avril 1876 (D. 1877, I, 69); *Vigoureux*, Cass. civ. 13 juin 1876 (S. 1877, I, 62).

(125) Arrêt *Seligman*, C. d'E., 19 juin 1925 (Rec. 592).

(126) Arrêts *Hudes*, Cour de Douai, 24 janvier 1832 (S. 1832, II, 143) : détérioration prétendue de liquide lors d'une visite du contrôle fiscal.

Puyraveau, C. d'E., 17 janvier 1919 (Rec. 45) : Négligences et irrégularités du contrôle qui ont permis au contribuable la dissimulation de nombreux manquants, dont les droits ont été finalement payés par la caution.

(127) Notamment après 1873 : arrêt *Renaux*, Conflits, 31 juillet 1875 (D. 1876, III, 45). Sentence *Vasseur*, Juge de Paix de Hirson, 14 mars 1889.

Le recouvrement de l'impôt, qui forme la seconde grande branche de l'activité fiscale, se trouve soumis pareillement au contentieux de l'indemnisation. Le juge a plusieurs fois statué sur les opérations de perception (128). Et quant aux mesures de poursuites, le tour a été fait de leur jurisprudence à l'égard des impôts directs comme au sujet des non-directs pour lesquels les mesures de contrainte tendent bien plus à retenir les marchandises soumises à taxation qu'à garantir l'acquittement des droits. Le fisc s'est vu aussi condamné pour avoir retardé l'exécution de jugements qui annulaient des saisies mal-fondées (129).

Enfin maintes phases accessoires de l'activité fiscale ont déjà fait l'objet de décisions : ainsi pour refus illégal de délivrer un titre de transport (130), pour faute dans la garde d'objets confiés volontairement ou non à l'administration (131).

Ce catalogue aride, qui garde encore bien des colonnes à remplir, témoigne dès maintenant de la pleine soumission du fisc aux principes de la responsabilité administrative. L'autonomie hautaine qu'il revendiquait a plié sous le coup de règles générales. Les régies d'impôts se sont alignées sur les autres services administratifs.

(128) Arrêts *Legoubey*, Cass. req., 19 mars 1873 (D. 1873 (D. 1873. I, 276) : absence du percepteur de son bureau le jour où le contribuable s'est présenté pour payer l'impôt ; *Vinyès*, C. d'E., 21 mai 1897 (S. 1899, III, 60) : défaut de délivrance d'un récépissé de paiement.

(129) Arrêts *Zwaertwaegher*, Cass. civ., 19 février 1918, 1^{er} motif spécial (D. 1921, I, 215) ; *Barneyrat*, C. d'E., 21 juin 1935 (D. 1936, I, 65), 3^e motif.

(130) Arrêts *Beuvain*, Cass. civ., 23 janvier 1821 (Répertoire méthodique Dalloz, 1851) ; *Chabrandt*, Conflits, 3 décembre 1892 (D. 1894, III, 21)

(131) Notamment arrêt *Barkey*, Cass. req., 13 juin 1831 (S. 1831 I, 267).

Jugement *Kasaplich*, Tribunal de la Seine, 3 décembre 1805 (Gazette des Tr., 1899, 2^e vol., II, 10).

TITRE II

LA RESPONSABILITÉ PERSONNELLE DES AGENTS FISCAUX

CHAPITRE I

La Notion de faute personnelle

Section I

L'APPARITION DE LA FAUTE PERSONNELLE EN MATIÈRE FISCALE

Parallèlement à la responsabilité des services fiscaux, il était naturel que se développât celle des agents pour leur faute personnelle. La loi de finances — on l'a vu — avait déjà instauré des dispositions spéciales à ce sujet. Mais, pas plus que les cas d'indemnisation établis par les lois révolutionnaires, cette mesure particulière du législateur budgétaire ne pouvait conduire à une généralisation, et pour des causes contraires. Les premiers devaient leur stérilité aux caractères exagérément étroits de la responsabilité qu'ils édictaient à l'encontre de l'administration fiscale. La seconde s'appesantissait trop sur le fonctionnaire pour pouvoir amorcer un droit commun, puisqu'elle l'obligeait à répondre de son obéissance même à des ordres illégaux de la part de ses supérieurs, par conséquent de faits incontestables de service.

★
★ ★

C'est donc le droit général de l'administration qui là aussi devait s'appliquer. Les arrêts *Ramel* et *Renaux* formaient la monnaie de l'arrêt *Blanco* ; de même à l'arrêt *Pelletier* (132) firent écho des décisions successives de conflit, arrêt *Augé* en 1886 (133), arrêt *Chabrand* en 1892, (134) arrêt *Fargère* en 1903 (135), qui traçaient la frontière entre faits de service et faits personnels à l'agent. A vrai dire, le sens des arrêts *Blanco* et *Pelletier*, comme de leurs corollaires fiscaux, était, sous couleur de départager les compétences, de soustraire au maximum l'activité administrative au contrôle du droit commun judiciaire, pour en réserver la connaissance à un contentieux administratif encore réticent sur les questions de responsabilité. Mais les cadres juridictionnels étaient tracés qu'allaient remplir de progressives décisions sur le fond. Cet aménagement s'appliqua tel quel aux matières fiscales ; et l'arrêt *Chabrand*, qui reprend la règle à savoir que « les tribunaux civils ne sont compétents pour statuer sur les demandes en dommages-intérêts formées contre les agents de l'administration que lorsqu'elles sont fondées sur des faits personnels à ceux-ci », précise qu'aucune disposition légale n'a dérogé à cette règle en ce qui concerne l'administration des contributions indirectes ». L'arrêt *Augé* l'affirme pareillement au sujet des douanes.

(132) Arrêt *Pelletier*, Conflits 30 juin 1873 (D. 1874, III, 5).

(133) Arrêt *Augé*, Conflits 5 juin 1886 (Rec. 503).

(134) Arrêt *Chabrand*, Conflits 3 décembre 1892 (S. 1892, III, 113)

(135) Arrêt *Fargère*, Conflits 27 juin 1903 (S. 1906 III, 4)

★
★ ★

Les contributions indirectes ont paru quelque temps rétives à la conception générale ; et la vieille règle qui attribue l'accessoire au juge du principal a longtemps chargé le tribunal civil, juge des poursuites, des actions subsidiaires en indemnisation intentées, soit contre l'administration, soit contre l'agent pour des faits de service. Peut-être faut-il aussi déceler dans cette hétérodoxie l'influence de l'action établie par l'article final de la loi de finances. Une sentence du juge de paix de Marseille (136) permet d'incliner en ce sens ; mais, à vrai dire, elle date de 1869. Quoiqu'il en soit des causes de cette solution, ces effets persistèrent jusqu'à la Grande-guerre ; et en 1919 la Cour de cassation (137) en revendi-

(136) *Castella et Darbon*, juge de paix de Marseille 14 octobre 1869 (D. 1871, 111, 21) :

... « Attendu que le refus ou le retard de restituer la somme objet du dégrèvement aurait constitué une détention ou une perception illégale d'un impôt ; — qu'un tel fait ou un tel abus de pouvoir était soumis à la juridiction directe de l'autorité judiciaire, conformément aux prescriptions de la loi annuelle des finances et à la jurisprudence du Conseil d'État ; — attendu que Castella et Darbon, ayant basé sur un refus ou un retard, qu'ils prétendaient avoir les caractères sus-indiqués, leur demande en dommages-intérêts formée contre le percepteur, cette demande rentre par cela-même dans les limites de notre compétence ».

(137) Arrêt *Tamisier*, Cass. civ. 17 décembre 1919 (D. 1920, I, 6).

« Vu l'article 4 de la loi du 18 pluviose an VIII ; — attendu que si, en matière de contributions directes, les tribunaux civils sont incompétents pour connaître des contestations qui s'élèvent tant sur le fond des droits qu'au sujet des actes de poursuites qui précèdent le commandement et ont le caractère administratif, il leur appartient exclusivement d'apprécier la régularité et la validité des actes judiciaires qui tendent à l'exécution forcée, et dont les conditions et les formalités sont réglées par le Code de procédure civile, et

que encore le bénéfice, quand déjà la cour d'appel s'était ralliée à la théorie générale de la faute personnelle. L'arrêt *Demoreuil* (138), cinq ans après, mettait fin à ces errements ; et cette décision de la cour de Paris allait amorcer toute la construction de la jurisprudence au sujet de la fiscalité directe : si les tribunaux d'ordre judiciaire, déclare cet arrêt d'appel, « sont compétents pour connaître des actions auxquelles peuvent donner lieu des faits accomplis par un fonctionnaire public dans l'exercice de ses fonctions ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions, c'est à la condition que les faits constituent à la charge du fonctionnaire une faute personnelle se détachant de l'exercice de ses fonctions. »

Ainsi la symétrie des responsabilités a fini par s'appliquer à toutes les branches d'impôts. Et sur tous les agents du fisc pèse pareillement la charge de leurs fautes personnelles.

de connaître des demandes en dommages-intérêts qui sont la conséquence de la nullité de ces actes ;... que la cour de Limoges s'est déclarée incompétente pour statuer sur la demande en 2000 frs. de dommages-intérêts en réparation du préjudice causé par des poursuites dont la nullité avait été reconnue, par ce motif que Magdinier avait agi en qualité de percepteur et que les conséquences de la faute qu'il avait pu commettre dans l'exercice de ses fonctions relevaient de la juridiction administrative ;... qu'en statuant ainsi, elle a méconnu les règles de sa compétence, faussement appliqué, et par suite violé l'article de la loi susvisé ».

(138) Arrêt *Demoreuil*, cour de Paris 9 avril 1924 (D. H. 1924. 422) ; certains de ses considérants présentent des obscurités dont le dessein fut peut-être de ménager la transition : cf. plus haut page 116 et 117.

Section II

CRITÈRES DE LA FAUTE PERSONNELLE

Il convient donc d'examiner comment a fonctionné en matière fiscale le critère de distinction entre la faute personnelle et celle du service.

Cette distinction ne présente assurément de difficulté, ni son critère d'intérêt, que s'il s'agit de faits commis dans l'exercice apparent de la fonction ou à son occasion. Pour les faits purement personnels que le fonctionnaire a commis dans sa vie privée, le droit judiciaire s'applique sans conteste, car il s'agit de son objet propre. Et l'on se souvient que la fameuse garantie constitutionnelle qui protégeait les agents de l'Etat contre les poursuites des particuliers laissait en marge leur activité de simples citoyens. Ainsi elle fut écartée par l'arrêt *Camus* (139) à propos de poursuites pour chasse en temps prohibé, intentées contre un douanier.

*
* *

La notion de faute personnelle n'apparaît donc utilement qu'au point où elle pénètre la fonction publique et vise des faits commis dans l'exercice de celle-ci ou à son occasion. Le juge civil, à cet effet, se trouve forcé

(139) Arrêt *Camus*, Cass. crim. 16 avril 1858 (bull. crim. N° 125).

de jeter le regard sur la vie de l'administration ; mais il a soin de ne point s'immiscer dans son déroulement. L'appréciation des actes administratifs lui demeure interdite. Il faut qu'un « fait détachable » fasse sortir l'agent de sa fonction et lui retire la garantie réelle que constitue la notion de fait de service, pour que le droit commun reprenne son empire.

Ce fait détachable se révèle, selon la jurisprudence courante, par l'intention maligne, la grossièreté de l'erreur commise ou l'infraction pénale. Les matières fiscales illustrent d'exemples chacun de ces cas, d'une manière pourtant parcimonieuse ; car bien souvent la faute fiscale présentera des caractères contraires à ceux de la faute personnelle, provenant d'un zèle excessif de l'agent, d'une intention trop purement fiscaliste, et constituera donc un fait typique de service.

§ I. — L'intention mauvaise

Néanmoins, derrière son guichet, le serviteur du fisc peut dissimuler parfois des sentiments et des ressentiments personnels et chercher à les assouvir à travers le masque de sa fonction. Le moyen s'en offrira surtout dans le domaine du recouvrement ; car l'administration y jouit d'un large pouvoir discrétionnaire, dont l'exercice est laissé à sa saine appréciation, qui à l'occasion s'avèrera malsaine. Ainsi un percepteur refuse le paiement d'un impôt par le moyen d'un mandat-carte et, à la suite, intente des poursuites « pour ennuyer et vexer » le contribuable (140). De même M. Duzert cite dans sa thèse

(140) Jugement *De la Grange*. trib. civ. de Poitiers, 31 janvier 1913 (S. 1913, II, 153).

(141) le cas d'une saisie de valeurs excessive, hors de proportion avec le montant de la dette fiscale, qu'un percepteur a opérée dans le seul dessein de vengeance (142).

§ 2. — La faute lourde

C'est une règle traditionnelle d'assimiler la faute lourde au dol. Et nous voyons un arrêt de la Chambre des requêtes sanctionner l'erreur grossière d'un receveur buraliste qui avait inscrit sur un congé un autre nom que celui de l'expéditeur (143). Mais il serait inexact d'attribuer à une faute le caractère personnel ou administratif selon son degré plus ou moins grand de gravité. Cette conception se lit sous la plume des arrêlistes de naguère et a contribué, par l'inégalité paradoxale des solvabilités à laquelle elle conduisait pour la victime, à l'instauration du cumul des responsabilités. En réalité l'erreur grossière incombe à l'agent, parce qu'il l'a commise, non dans le fait même des opérations professionnelles, mais par une négligence toute personnelle, parce que ce n'est point le fonctionnaire qui a failli, mais l'homme. Ainsi la faute notée dans l'arrêt *Vuillemin* n'apparaît pas plus grave que celle d'un receveur buraliste qui refuse à tort un titre de congé (144). Le Tribunal des conflits a pourtant estimé que cette dernière espèce constituait une faute de service, parce qu'elle provenait d'une application défectueuse des règlements, que donc

(141) G. Duzert : *Les poursuites et les mesures conservatoires en matière de contributions directes* (thèse, Toulouse, 1937).

(142) Montpellier, 9 août 1909.

(143) Arrêt *Vuillemin*, Cass. req. 30 juillet 1877 (D. 1878, I, 421).

(144) Arrêt *Chabrand*, Conflits 3 décembre 1892 (D. 1894, III, 21).

l'activité professionnelle en avait été la cause. Au contraire le fait d'inscrire un nom au lieu d'un autre révèle un défaut d'attention propre à l'homme.

§ 3. — La faute pénale

Une doctrine ancienne aussi déclarait toujours personnelle la faute pénale de l'agent. Et les services fiscaux nous en fournissent deux exemples, qui se trouvent fort différents. Le premier a trait au délit de diffamation : un inspecteur des contributions indirectes, dans son zèle fiscal à déceler une fraude qui se dérobaît à son investigation, prit ses soupçons pour la réalité et, dans son emportement, qualifia de voleur un entreposeur de tabacs. L'homme ainsi se révélait sous le fonctionnaire. Son infraction ne manifestait pas sans doute de *mauvaiseté*, puisque le but même du service en fut l'occasion ; mais elle constituait une faute grossière, non par sa gravité, à la vérité fort minime, mais par sa coloration personnelle qui la faisait sortir du cadre administratif. La seconde espèce vise au contraire une intention frauduleuse caractérisée. Il s'agit d'un contrôleur des douanes qui a établi de faux bons de sortie et avait été condamné pour ce fait par la cour d'assises. Par son dol, l'agent se place de lui-même hors du service (145).

On voit par le bref récit de ces deux exemples que le premier se rattache à la notion de faute grossière, le second à celle de fraude. Le délit pénal se réduirait donc à l'une ou l'autre des précédentes catégories de

(145) Arrêt *Florin*, C. d'E., 29 octobre 1935 (Rec. 1.003).

faute personnelle. Il ne constituerait pas par lui-même une catégorie originale. Bien plus, et c'est la doctrine actuelle, il ne frapperait pas nécessairement la faute du caractère personnel. Pour soutenir la conception contraire, les anciens auteurs brandissaient l'argument, alors irrésistible, à savoir que l'Etat ne peut délinquer. Cette affirmation ressusciterait sur un plan nouveau l'antique théorie de l'irresponsabilité civile qui avait prétendu jadis que l'Etat ne pouvait commettre de faute. L'une ne valait pas plus que l'autre ; car elles s'appuyaient toutes deux sur une notion sans doute exacte mais mal appropriée à leur objet, sur la vision juridique de l'Etat. L'Etat, disait-on, est un Etat de droit. Il n'existe, il n'agit que dans la mesure où le droit consacre les actes des agents publics, leur conférant ainsi le caractère étatique. Si ces actes enfreignent le droit, ils dépouillent par là-même ce caractère ; et leur auteur se trouvera seul à en répondre. Le Conseil d'Etat a dès longtemps fait justice de cette logique qui frise le sophisme ; car les actes des fonctionnaires ne rentrent pas dans le cadre administratif par leur conformité à des normes, mais par le but public qu'ils poursuivent. L'esprit conçoit qu'ils peuvent enfreindre le droit, même pénal ; et les faits prouvent qu'ils le font. Y a-t-il une différence de nature profonde entre la poursuite à main armée qu'un douanier chargé de la police des frontières effectue contre un contrebandier insoumis et le délit de blessures par imprudence qu'une méprise lui fait commettre à l'encontre d'une victime innocente ? Des

décisions récentes, comme l'arrêt *Thépas* (146), ont retenu comme faute de service des faits qui avaient pourtant valu à leur auteur une sanction pénale. Les catégories du droit administratif et celles du droit pénal sont sans correspondance. A moins de réformes que M. Mestre souhaite à l'égard des dernières (147), elles ne peuvent coïncider sur le plan de la responsabilité.

*
* *

Pourtant les services fiscaux pourraient bien former dans un certain domaine les derniers tenants de l'ancienne doctrine sur la faute pénale, comme ils le furent jusqu'à une époque récente de l'archaïque irresponsabilité civile de l'État. La raison n'en tiendrait plus à des contingences d'opportunité jurisprudentielle, mais se fonderait cette fois sur la logique des choses et la volonté de la loi. En effet, si le recouvrement de l'impôt et les services accessoires du fisc, comme ceux de contrôle et de vérification, constituent des services administratifs actifs, où l'initiative du fonctionnaire se manifeste par des opérations d'ordre matériel dont le but révèle le caractère public, par exemple des actes de poursuites ou la poursuite d'un fraudeur, par contre les opérations proprement fiscales de l'assiette forment une activité purement juridique. Le fisc n'a de pouvoir que dans la mesure de sa conformité à la loi fiscale qui

(146) Arrêt *Thépas*, *Conflits*, 14 janvier 1935 (S. 1936, III, 17).

(147) Mestre : *Faute administrative et faute pénale* (D. H. 1935, p. 37) ; cf. aussi R. Chardon : *Du cumul et de la coexistence des responsabilités en matière administrative* (thèse, Paris. 1939), p. 172 et suivantes.

lui donne vie. L'agent qui violerait fondamentalement ce droit en établissant une taxe que rien n'autorise, ne léverait pas un impôt, mais commettrait une exaction. Débordant les pouvoirs du fisc, il sortirait de sa fonction et se trouverait seul à répondre de ses actes, devant le droit pénal comme devant le civil. Sans doute, l'exaction fiscale pourra provenir non d'une initiative individuelle, mais d'une chaîne hiérarchique d'ordres et d'exécutions successifs. Le percepteur, par exemple, n'aura recouvré la taxe que sur le vu de la signature préfectorale. Le service dans son ensemble aurait alors commis l'exaction qui constituerait donc au point de vue de la responsabilité civile une faute de service. Mais la loi de finances dans son article final a eu justement pour effet de rompre dans le service le lien hiérarchique en rendant chaque fonctionnaire personnellement responsable de ses actes, même quand un ordre supérieur les a provoqués. L'action civile en répétition pèse sur lui parallèlement aux poursuites en concussion. L'illégalité de la taxe, au sens où l'entend cette disposition spéciale, accouple faute pénale et faute personnelle.

CHAPITRE II

Le cumul des responsabilités personnelle et administrative

Section I

LE PRINCIPE DU CUMUL

La faute personnelle de l'agent engage sa responsabilité selon le droit commun. La réparation incombera à son patrimoine qui se trouvera, hélas, bien souvent insuffisant pour satisfaire la victime. Celle-ci pourra-t-elle alors se retourner en garantie contre l'administration ?

Longtemps la jurisprudence prit parti pour le non-cumul des deux responsabilités, aux applaudissements unanimes de la doctrine. Seul M. Jèze soutenait la thèse opposée (148) ; et le Conseil d'Etat finit, on le sait, par lui donner raison dans une suite de décisions dont l'arrêt *Anguet* en 1911 et surtout l'arrêt *Lemonier* en 1918 constituent les jalons (149). En effet le non-cumul s'ex-

(148) Cf. notamment : *Revue du droit public*, 1909, page 263 ; 1914, page 569.

(149) Arrêts *Anguet* ; C. d'E. 3 février 1911 (S. 1911, III, 137 ; note Hauriou) ; *Lemonier*, C. d'E. 26 juillet 1918 (S. 1918, III, 41 ; concl. Blum ; note Hauriou) ; — cf. Dupeyroux, thèse citée ; Y. Gestin : *Le cumul de la responsabilité de l'agent et de la responsabilité administrative* (thèse, Rennes, 1923) ; R. Chardon, thèse citée.

Par le terme général de cumul, nous entendons à la fois la coexistence des responsabilités, où chacune retient des faits différents d'un même

pliquait par des raisons historiques qui se trouvaient périmées. Elles dataient de l'époque où le Tribunal des conflits soustrayait les faits de service au droit commun judiciaire pour écarter d'eux les principes de la responsabilité. L'agent seul s'y trouvait soumis, en cas de faute personnelle. Et son juge ne pouvait condamner à ses côtés l'administration, puisque l'article 1384 ne s'appliquait point à elle. Celle-ci bénéficiait d'un privilège d'irresponsabilité. Le cumul s'avérait impossible.

*
* *

Le sens de la règle s'adultéra lorsque cessa cette irresponsabilité et que « l'audace tranquille et bienfaisante » du Conseil d'Etat, dont parle M. Jèze, étendit progressivement aux divers services la solution contraire. La distinction entre fait de service et fait personnel subsista pour déterminer le patrimoine sur qui pèserait en définitive la charge de la réparation ; son rôle demeurait pleinement dans les rapports de la personne publique avec son agent sorti de la loi fonctionnelle qui lui conférait une immunité.

Il ne se comprenait plus à l'égard de la victime. Puisque l'administration s'ouvrait à la responsabilité, elle se devait de répondre de toutes les fautes commises à l'occasion de son fonctionnement. Car il convient que le

évènement (arrêt *Anguet*), et le cumul proprement dit, — soit partiel (arrêt *Lemonier*), soit intégral (arrêt *Lempereur*, Conflits 6 mai 1918 ; Rec. 419) — dans lequel les mêmes faits fondent à la fois la faute personnelle et celle du service. En réalité ces deux notions comportent une gradation de nuances insensible. Et nous n'avons cherché qu'à en dégager le principe commun pour considérer son application aux matières fiscales.

mot de faute personnelle ne fasse point illusion. Elle se produit au cours du service. Son auteur profite de celui-ci pour la commettre. C'est à travers les rouages administratifs que l'initiative personnelle de l'agent atteint la victime ; c'est la vie administrative qui a mis en relation les deux protagonistes. L'administré a pu à bon droit se fier à la qualité publique du fonctionnaire. Il a entendu entrer en rapport avec le service, et non avec un individu privé. La faute est née dans le service. Par sa négligence ou son mauvais choix (150), en tout cas par son tort d'avoir laissé l'arme du pouvoir entre des mains peu sûres qui en ont mésusé, le service s'est associé à la faute de son agent. « Si la faute s'est détachée du service, le service, déclare une formule que l'on sait (151), ne s'est point détaché de la faute. »

C'est particulièrement vrai en matière d'impôts, où la personnification abstraite du service se manifeste avec une grande intensité, où le fisc présente, si l'on peut dire, un visage familier. Le rapport juridique s'établit entre lui et le contribuable. Si une faute se glisse dans le cadre de ce rapport, il est logique que le fisc en assume la charge. Il doit d'autant plus justement répondre des infractions aux règles du rapport fiscal, que celui-ci est imposé à l'autre partie, que la dette d'impôt constitue pour le contribuable une obligation unilatéralement fixée par les lois de l'Etat. C'est bien le moins que ces règles,

(150) Certains auteurs prétendaient naguère que l'Etat n'était point libre dans le choix de ses agents, puisque des dispositions légales réglaient leur nomination et leur avancement. Mais ces règles limitent l'exécutif, non l'Etat dont elles émanent. Et leur but est justement d'opérer une meilleure sélection.

(151) Conclusions L. Blum dans l'arrêt *Lemonier*, C. d'E. 26 juillet 1918 S. 1918-19, III, 41)

qui forment l'unique garantie des particuliers, soient respectées par l'Etat ou, sinon, sanctionnées à ses dépens.

Or la faute de l'agent fiscal, si elle trahit quelque mobile personnel ou quelque maladresse commune de l'homme, se produit cependant dans le fonctionnement du pouvoir fiscal ; elle s'insère dans le rapport entre le contribuable et le fisc. Le percepteur de l'affaire *De la Grange* a usé, pour satisfaire sa vengeance privée, du pouvoir discrétionnaire que lui conféraient ses fonctions en matière de recouvrement. Dans l'arrêt *Vuillemin*, la grossière erreur du receveur ruraliste s'est coulée dans le titre de congé que le fisc exigeait du contribuable pour permettre le transport. Le fonctionnaire a pu ainsi se dépouiller moralement de son caractère public ; il ne l'est pas matériellement aux yeux des tiers à l'administration. Celle-ci se trouve en faute de n'avoir pu empêcher un mauvais usage de ses pouvoirs. Et sans doute, l'occasion ne s'est pas encore offerte à la jurisprudence d'appliquer le cumul à l'encontre du fisc. La solution ne fait pourtant aucun doute. Déjà l'amorce s'en trouve dans l'arrêt *Florin* qui suggère la possibilité d'un cumul, s'il ne le réalise pas dans l'espèce. Il s'agissait, on s'en souvient, d'un contrôleur des douanes qui avait établi de faux bons de sortie. Ce crime avait été considéré par le Conseil d'Etat comme une faute personnelle « se détachant complètement du service ». Néanmoins la haute juridiction ne se contente point, pour repousser la responsabilité de l'Etat, de cet argument qui suffirait si la faute personnelle excluait celle du service : « D'autre part,

relève l'arrêt, aucune circonstance ne peut être relevée dans l'organisation ou le fonctionnement du service des douanes de nature à engager la responsabilité de l'Etat. » C'est admettre implicitement la théorie du cumul (152).

(152) Il va sans dire que, pas plus ici qu'ailleurs, le cumul des responsabilités n'entraînera celui des indemnités.

Section II

CHAMP D'APPLICATION DU CUMUL

Dans quelle mesure viendront se joindre les deux responsabilités, la formule de l'arrêt *Florin* en fournit quelque indication ; et au surplus il est permis de se guider sur la jurisprudence déjà rendue à propos d'autres services. Nul doute que le Conseil d'Etat ne se départisse point de sa prudence opportuniste pour les matières fiscales qui en sont à l'âge encore effarouché de la croissance. Là comme ailleurs, il reste fidèle à son appréciation concrète des faits. « Aucune circonstance ne peut être relevée..., spécifie l'arrêt *Florin*, de nature à engager la responsabilité de l'Etat ». Celle-ci ne risque donc pas d'être déclanchée automatiquement par la faute personnelle. Et les principes du droit administratif demeurent en retrait par rapport à l'article 1384. Cependant on peut espérer une jurisprudence du cumul qui, pas à pas, s'avèrera plus libérale et ainsi plus conforme aux principes logiques, puisque c'est avec le fisc que le contribuable est entré en rapport et non personnellement avec ses agents. « L'organisation et le fonctionnement du service » constituent une formule assez vaste pour que le Conseil d'Etat puisse y découvrir aisément quelque motif de rendre l'Etat responsable. Et il est à remarquer que l'arrêt *Florin* ne s'attache pas à une faute du service, mais recherche simplement une

« circonstance » qui soit « de nature à engager la responsabilité de l'Etat ». Qu'elle double la faute personnelle ou qu'elle complète le contentieux spécial des impôts, la responsabilité des services fiscaux s'offre largement aux espoirs d'extension.

TROISIÈME PARTIE

État présent de la responsabilité fiscale pour faute de service : analyse des éléments de fond

Ainsi le droit commun de l'administration a triomphé du particularisme fiscal, réduit aux seules dispositions expresses de la législation spéciale. De cette conquête du Conseil d'Etat, quel parti allait tirer sa jurisprudence ? Dans quelle mesure, à quel rythme soucieux des transitions opportunes, le vainqueur a-t-il imposé sa loi ? Et le vaincu n'a-t-il pas, par l'originalité de ses trait, conquis à son tour cette loi conquérante, aménageant à son usage propre la règle générale ? La réponse nous sera fournie par l'examen de la responsabilité fiscale dans ses éléments de fond.

CHAPITRE I

Le Fait dommageable

C'est la faute du service qui déclanche la responsabilité de l'Etat à l'égard de la victime. Avant d'examiner en elle-même cette notion de faute, il nous convient d'abord de considérer son auteur ainsi que le cadre juridique dans lequel elle fait irruption.

Section préliminaire

§ 1. — L'auteur responsable

Les diverses autorités publiques qui interviennent dans l'activité fiscale sont celles que connaît le fonctionnement général de l'Etat. Et leurs positions respectives en face du contentieux de la responsabilité se présentent ici comme à l'ordinaire. Si la fonction administrative se trouve largement soumise à ce contentieux, le législateur comme le juge, s'y soustrayent presque entièrement.

ARTICLE PREMIER. — *L'Autorité législative* (1)

On sait que longtemps la loi n'engagea de responsabilité que de son propre gré. De cette règle on peut voir une

(1) Cf. E. Giraud : *De la responsabilité de l'Etat à raison des dommages naissant de la loi* (thèse Paris, 1907).

J.-F. Brunet : *De la responsabilité de l'Etat législateur* (thèse Paris, 1936).

illustration dans la loi du 2 août 1872 qui prend soin de prévoir des indemnités pour les fabricants d'allumettes lésés par le monopole d'Etat. Mais, à vrai dire, si ces dispositions intéressent bien la régie des Contributions indirectes, elles ont trait davantage à une question de monopolisation que de fiscalité. Le principe n'en paraît pas moins assuré.

Par contre, le Conseil d'Etat n'osa point, de sa propre initiative, attribuer des dommages-intérêts pour un préjudice causé par la loi. Et cette attitude s'accorde avec l'esprit général du droit français qui se trouve fondé essentiellement sur la notion de loi. La loi est souveraine dans nos institutions. La correction juridique, pour les services administratifs comme pour les individus, consiste à se conformer à elle. Et c'est encore à son exécution que sont préposés les juges. Nos juridictions forment toutes un contentieux de la légalité. Sans doute les arrêts du Conseil d'Etat s'appuient largement sur une jurisprudence prétorienne. Mais celle-ci ne constitue qu'un succédané de la loi, une loi supplétive que permet et entérine le mutisme législatif. Qu'elle soit expresse ou tacite, le Conseil d'Etat juge selon la loi ; il ne peut la juger.

*
* *

Une jurisprudence récente est venue cependant atteindre les textes qui, sous l'apparence de termes abstraits, lèsent particulièrement un intérêt déterminé. L'essence de la loi est d'être générale. Quand une disposition législative rompt l'équilibre des charges publiques, elle trahit son rôle. Et le Conseil d'Etat se permet de compenser cette inégalité

par une indemnisation. En somme, il critique moins la loi qu'il ne la complète ; il se substitue aux défaillances d'un législateur qui n'a su penser à tout. De cette solution, dont l'arrêt *Société La Fleurette* (2) est le prototype, les matières fiscales n'offrent encore aucun exemple. Elle ne pourrait pourtant s'appliquer mieux qu'à elles. Aussi bien le principe d'égalité fiscale figure dans la Déclaration des droits de l'homme (3). Et il s'est perpétué à travers nos constitutions comme coutume fondamentale qui s'impose au législateur même (4).

Ce principe naturel de notre droit sera sans doute difficile à mettre en œuvre. L'égalité est un beau mot, mais d'une portée imprécise. Comparer deux situations ne se montre possible qu'autant qu'elles présentent une commune mesure. La notion d'égalité fiscale ne paraît donc susceptible de jouer qu'au sujet de contribuables d'une même catégorie. Le juge peut, comme il l'a fait dans l'arrêt *Dazy*, apprécier les charges fiscales de deux brasseurs, l'un urbain, l'autre suburbain ; on conçoit mal le rapprochement quand il s'agit, par exemple, d'un propriétaire terrien et d'une grande maison de commerce. La responsabilité du législateur fiscal se cantonnera dans des rectifications de détails. Elle ne risque guère d'imposer au fisc l'armature rigide d'une superlégalité.

(2) Arrêt *La Fleurette*, C. d'É., 14 janvier 1938 (D. 1938, III, 41).

(3) Art. 13 : « Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés. »

(4) Sur l'application du principe d'égalité fiscale aux autorités administratives, cf. plus loin page 18 (dans le numérotage particulier du présent manuscrit).

Une jurisprudence est déjà intervenue en ce cas : arrêt *Dazy*, Conflits 6 juillet 1912 (S. 1913, III, 103).

ARTICLE 2. — *L'Autorité juridictionnelle*

Ce privilège de la loi au regard de la responsabilité tient à sa position dans notre système juridique. La faute s'apprécie d'après les critères du droit ; et ce qu'a voulu le législateur est par là même légal. La responsabilité du juge ne heurterait point de même la hiérarchie des fonctions. Il était difficile à celui-ci de condamner une autorité supérieure ; rien n'empêcherait qu'il se reconnaisse lui-même en faute. C'est pourtant la règle contraire qui prévaut, en dehors du cas d'erreur judiciaire prévu par la loi du 8 juillet 1895. Le Conseil d'Etat invoque son incompétence pour statuer à propos d'actes de l'autorité judiciaire, mesures d'instruction notamment (5), ou encore autorisation d'opérer une saisie (6). Mais chaque ordre de juridiction, en ce qui le concerne, oppose un refus semblable (7). Les tribunaux répugnent à des aveux de culpabilité. L'exercice de la justice ne s'effectue pleinement qu'en toute liberté, à l'abri de réclamations qui énerveraient son ministère. On ne peut garder les gardiens.

Cependant, il est choquant de voir le parquet jouir d'une pleine irresponsabilité quand il arrête des contribuables soupçonnés à tort de contrebande, alors qu'une saisie abusive de la part de l'administration fiscale entraîne aussitôt des dommages-intérêts. Dans l'un comme dans l'autre cas, la procédure est régulière, mais ne se trouve point justifiée

(5) Arrêt *Lorin*, C. d'É. 17 juillet 1931 (Rec. 801).

(6) Arrêt *Société Weil-Hæringier*, C. d'É. 9 novembre 1932 (Rec. 941) ; cette mesure de procédure, édictée par le Tribunal de Saverne, se référerait au Code local de procédure civile.

(7) Arrêt *Pernelet*. Cass. crim. 30 août 1822 (Répertoire Dalloz de 1851).

par l'examen des marchandises que l'on supposait frauduleuses. Le même système forfaitaire qui fonctionne quant aux objets de la saisie, devrait s'appliquer à la personne du saisi, victime de l'arrestation. L'idée de risque qui est à sa base se montre suffisamment respectueuse des autorités qui ont causé le dommage pour que leur dignité ne soit pas atteinte.

Nos institutions juridiques ne sont point dirigées dans cette voie du risque. C'est, au contraire, sûr une notion renforcée de la faute, faute intentionnelle (8), puis faute lourde (9), qu'ont porté leurs efforts. La procédure de prise à partie constitue en quelque sorte une application aux fonctionnaires judiciaires de la théorie de la faute personnelle. Et l'analogie est complète depuis que la loi du 7 février 1933 a aménagé en ce domaine un cumul de responsabilités.

ARTICLE 3. — *L'Autorité exécutive*

Le législateur comme le juge se prêtent mal à une responsabilité qu'ils règlent ou prononcent eux-mêmes. L'exécutif, au contraire, en forme le champ normal. L'activité administrative se trouve soumise à la légalité, et particulièrement l'activité du fisc. Seuls les actes de gouvernement (10) échappent à la censure de contentieux ; et l'impôt en fournit peu l'occasion. On peut penser à un accord douanier, dont l'interprétation rentre dans la catégorie des actes diplomatiques soustraits à la connaissance du juge administratif. L'absence d'exemples réels nous réduit aux

(8) Article 505 du Code de procédure civile.

(9) Loi du 7 février 1933.

(10) Cf. P. Duez. *Les actes du gouvernement* (1935).

suppositions de l'imagination. Il semble qu'elles soient minces; les services du fisc sont largement placés sous le contrôle du contentieux indemnitaire, qu'il s'agisse de l'Etat ou des autres personnes administratives, notamment de la commune (11).

§ 2. — Le Cadre juridique de la faute

Nous connaissons l'auteur de la faute fiscale. Quels rapports préalables entretenait-il avec la future victime ? Quel cadre juridique la faute brise-t-elle pour y substituer l'obligation qui naît d'elle ?

Le droit privé n'offre que deux espèces bien tranchées de responsabilité. L'une s'inscrit à l'intérieur d'un contrat ; l'autre naît du délit, ou du quasi délit commis sur la personne d'un tiers. La responsabilité administrative, notam-

ARTICLE PREMIER. — *Cadre contractuel*

ment celle du fisc, est plus nuancée et moins catégorique.

L'exécution d'un contrat de droit public peut quelquefois y donner cours, et le juge compétent se trouvera alors celui du contrat (12). La victime ne fonde plus son recours sur une faute proprement fiscale, mais sur un manquement administratif aux obligations contractées. Cependant, un tel contrat n'est point limité aux seules dispositions de la convention ; il se situe à l'intérieur de la législation existante. La partie administrative s'oblige par le contrat, à

(11) Cf. la jurisprudence relative aux abonnements des droits d'octroi, pages 2 et suivantes (de la II^e partie).

(12) Arrêt *Compagnie du chemin de fer métropolitain de Paris*, C. d'E., 29 décembre 1911 (Rec. 1261).

Société générale des usines hydro-électriques de Creuse et Vienne, C. d'É., 12 février 1936 (Rec. 186).

respecter l'une et l'autre. Par suite, deux cas différents sont susceptibles de se présenter.

La question de responsabilité peut d'abord découler de stipulations particulières qui dérogent aux règles normales de la fiscalité: ainsi dans l'arrêt *Société des usines hydro-électriques de Creuse et de Vienne*, la Société s'était engagée dans le contrat à payer l'impôt foncier sur les dépendances de la concession, contrairement à un droit établi ; et sa demande de dommages-intérêts se fondait, non point sur ce droit courant, que la convention avait délibérément écarté, mais sur l'obligation, elle aussi conventionnelle, de déclarer les constructions nouvelles, qui pesait sur l'administration concédante (13).

Dans le second cas, au contraire, la responsabilité du service se fonde sur une règle courante du droit fiscal, dont le respect se trouve en quelque sorte renforcé par le contrat intervenu. En pareille hypothèse, le juge du contrat connaît, à travers ce dernier, d'une faute qui est, à la vérité, proprement fiscale. L'arrêt *Compagnie du chemin de fer métropolitain de Paris* nous en fournit un exemple d'autant plus frappant que son espèce se rapproche singulièrement du cas non contractuel de l'arrêt *Compagnie parisienne de l'air comprimé*. Dans les deux affaires, il s'agissait d'un

(13) L'arrêt *Laffite*, C. d'É., 13 juillet 1870 (ou 887) avait déjà fixé le principe de cette solution. Un contrat d'adjudication avait mis à la charge de l'adjudicataire les frais d'enregistrement qui consistaient, déclaraient le cahier des charges, en un droit fixe de 2 francs. Or, l'autorité judiciaire (Cass. 4 avril 1869, au S. 1870, I, 23), sur les poursuites de l'administration de l'enregistrement, se prononça pour un droit proportionnel, que l'adjudicataire dut payer. Il en réclama le remboursement au Ministre qui lui opposa un refus. Le Conseil d'État, saisi, prescrivit ce remboursement. Mais c'est par la voie de l'annulation que le requérant fut alors désintéressé et non par celle du contentieux de la responsabilité.

refus d'admission à l'abonnement qui constituait de la part de l'administration de l'octroi un excès de pouvoir. Mais alors que le second arrêt invoquait la responsabilité ordinaire du service, le premier se référait aux obligations spéciales découlant pour l'administration du contrant de concession. Celui-ci venait ainsi à l'appui du droit courant de la loi.

ARTICLE 2. — *Absence préalable de rapport juridique*

Parfois contractuelle, la faute fiscale peut aussi, comme endroit privé, frapper un tiers par rapport au service. En ce cas jouent les seules règles générales de la responsabilité administrative, puisque les deux parties n'étaient liées par aucun lien préalable et qu'il n'existe d'autre obligation que celle qui naît justement du quasi-délit. Ce sera le cas, par exemple, de mesures de recouvrement forcé intentées par erreur sur un autre que le débiteur de l'impôt, ou encore d'un coup de fusil malheureux qu'un douanier a tiré sur un inoffensif promeneur pris pour un contrebandier. Dans de pareilles hypothèses, où la victime et l'auteur de la faute s'ignoraient en droit auparavant, il faut, pour que la responsabilité joue, que le préjudice découle bien de la faute et non point d'une autre cause juridique. C'est cette seconde conjoncture qui se présente dans le cas de préjudice subi par une caution fiscale (14). Des fautes administratives ont pu être commises, ainsi dans l'arrêt Puyraveau, des négligences et des irrégularités qui avaient per-

(14) Arrêt Puyraveau, C. d'É., 17 janvier 1919 (Rec. 45).

Cf. aussi arrêts *Curie et Cie*, C. d'É., 14 décembre 1906 (S. 1909, III, 44).

Et *Amiot*, Cass. civ., 20 octobre 1930 (S. 1931, I, 53).

mis à un négociant de dissimuler pendant longtemps des manquants pour lesquels la caution dut finalement payer les droits. Mais la cause de ce paiement n'est point la faute, qui a sans doute permis l'accumulation d'une telle dette, mais l'engagement contracté par la caution. Celle-ci « n'est donc pas recevable à se prévaloir, en vue d'engager la responsabilité de l'Etat, de ces irrégularités ». Car elle est un tiers, non seulement vis-à-vis du service, mais aussi à l'égard de l'obligation quasi-délictuelle que des irrégularités ont pu faire naître.

ARTICLE 3. — *Rapport de service à usager*

La victime la plus courante du fisc, c'est l'usager de ses services, le contribuable. D'ordinaire, cette position d'usager conduit le juge à admettre plus difficilement la responsabilité qu'au profit des tiers ; car le bénéficiaire du service doit assez justement supporter dans une certaine mesure les inconvénients que son fonctionnement occasionne. Cette opinion paraît ici d'une application difficile. C'est dans l'intérêt de la puissance publique, avant tout, qu'agissent les services de l'impôt. Le contribuable en est bien l'usager, sans doute, mais contraint et forcé, un peu comme le condamné à mort l'est du service des hautes-œuvres. Il se présente devant le fisc comme une victime désignée par la loi. Equitablement, son sacrifice doit se limiter aux seules exigences légales. Il est donc rationnel que tout excès, toute erreur du fisc qui transgresse cette frontière protectrice engage la responsabilité du service. Celle-ci garantit le statut du contribuable.

Son rôle va plus loin. La position du contribuable n'im-

pose pas seulement au fisc de se conformer à la loi, mais encore d'agir de bonne foi. Bien souvent, il exige de sa victime qu'elle soit consentante, qu'elle se désigne d'elle-même au sacrifice. Le contribuable fait des déclarations, communique certains documents, tient des registres, parfois même se fait percepteur pour le compte de l'administration. Il aide celle-ci à déterminer comme à recouvrer l'impôt (15). Pareille collaboration ne doit pas être à sens unique. Il est juste qu'en retour les services fiscaux facilitent la tâche du contribuable et ne s'efforcent point, au contraire, de le prendre en défaut ; qu'ils s'obligent notamment à le renseigner en dehors même des cas où la loi leur en fait un devoir (16), qu'ils s'assurent aussi de son mauvais vouloir effectif avant de procéder à un recouvrement forcé ; bref, que les services du fisc se mettent en même temps au service du contribuable, et qu'entre eux règne un climat particulier de « confiance légitime » réciproque.

Cette dernière considération commence à peine à faire sentir son influence sur la notion de faute fiscale. L'autre l'a déjà marquée d'une empreinte *légaliste*. Toutes deux confèrent à la faute de service en matière fiscale, un caractère original que l'on s'efforcera de dégager de la jurisprudence déjà intervenue sur le fond.

(15) Cf. J. Alaux : le *Rôle du contribuable dans la répartition des charges fiscales* (thèse, Paris, 1933).

(16) L'arrêt *Jacque*, C. d'É., 16 janvier 1935 (Rec. 62), retient comme faute l'erreur de renseignement, parce que dans le cas de l'espèce le service avait l'obligation de renseigner.

Par contre, le Conseil d'État refuse d'admettre la responsabilité du service quand le renseignement erroné a été fourni à titre bénévole.

En ce sens : arrêt *La Soie artificielle de Valenciennes* (dans sa II^e partie), C. d'É., 22 mai 1939 (Rec. 346).

Cf. aussi : arrêt *Urquijo*, C. d'É., 8 mars 1939 (Rec. 149) et arrêt *Deydier* (dans sa première partie). C. d'É., 26 octobre 1939 (Rec. 547).

*
* *

Un double aspect se montre dans le fait dommageable ; l'un se situe sur un plan matériel, c'est l'élément de causalité ; l'autre sur le plan moral, c'est la coloration proprement fautive. Ces éléments se trouvent aux yeux du juge d'importance très inégale. Mais chacun s'avère nécessaire.

Section I

L'ÉLÉMENT DE CAUSALITÉ

Pour engager la responsabilité, le fait envisagé doit avoir causé le dommage. Cette idée paraît simple. Elle est pourtant difficile à traduire en formules juridiques. Et le droit français y répugne. La question de causalité n'a jamais réussi à se hausser au niveau d'un point de droit. Elle reste une appréciation de fait que les tribunaux effectuent, si l'on peut dire, au jugé. Tous leurs efforts, comme ceux de la doctrine, ont porté sur la notion de faute. La France est un pays de moralistes qui se sont fiés au bon sens commun pour trancher empiriquement les problèmes de détermination matérielle.

Le juge borne son examen à s'assurer qu'entre le préjudice et le fait en question apparaît bien un certain lien logique, que ce fait figure bien parmi les conditions *sine qua non* du dommage. C'est le minimum de causalité exigible. Si les circonstances qu'invoque la victime ont été sans effet sur sa situation, si, sans elles, le même résultat s'était produit, c'est qu'il y a absence complète de causalité ; et la jurisprudence use parfois de ce motif. Ainsi, dans l'affaire *egoubey* (17), le requérant prétendait se justifier du non paiement de ses impôts qui avait entraîné des poursuites, par une absence irrégulière du percepteur au cours d'une journée. Or, cette absence n'avait pu vraiment empêcher

(17) Arrêt *Legoubey*, Cass. req., 19 mars 1873, I, 276).

le contribuable d'acquitter sa dette fiscale, puisqu'il disposait de longs délais pour s'exécuter. Elle était donc sans lien avec le dommage qu'a procuré la saisie.

*
* *

Les recherches des juges français sur la causalité s'arrêtent à ce stade. Elles ne suffisent point à la préciser; car, matériellement, la cause d'un phénomène réside dans l'état d'ensemble du monde au moment de sa production. Une infinité de conditions agissantes ou passives l'ont déterminé; et l'absence de l'une eût empêché sa réalisation. Mais le droit ne peut admettre l'égalité des conditions, ni les retenir toutes; car chacun se trouverait responsable envers tous ses semblables. Il ne suffit pas qu'un fait soit entré dans le faisceau innombrable des conditions pour engager son auteur; il faut que cette condition soit propre par elle-même à produire couramment le résultat. Pour employer un langage qui frise le jargon philosophique, nous dirons qu'à la corrélation concrète doit s'ajouter la possibilité objective du résultat.

Or la jurisprudence se contente d'observer que le fait envisagé rentre dans les conditions du dommage, sans se demander si c'est lui qui l'a provoqué. Elle perd ainsi un motif sûr pour écarter des solutions qui répugnent à ses instincts de logique. Trop souvent le particulier qui souffre de mesures administratives invoque à l'appui de sa demande quelque irrégularité du service qui n'a que des liens fort lâches avec le dommage subi. Ainsi l'arrêt *Vinyès* (18) nous expose le cas d'un contribuable qui se plaint de l'inobser-

(18) Arrêt *Vinyès*, C. d'E., 21 mai 1897 (S. 1899, III, 60).

vation par le receveur des douanes de règlements comptables prescrivant la délivrance d'une quittance. Ce défaut de preuve du paiement a empêché le contribuable de s'assurer que ses employés avaient bien effectué le versement des droits dus par lui. Il a permis à ces préposés indécats de détourner les sommes qui leur avaient été remises à cet effet. L'irrégularité coutumière du receveur a donc bien formé une condition *sine qua non* du détournement; elle n'en a pas été la condition majeure; ce n'est pas elle qui l'a causé. Mais au lieu d'utiliser cette raison pour écarter en l'espèce la responsabilité des douanes, le Conseil d'Etat dut recourir à l'argument que l'on pourrait nommer du *droit à sens unique*, dont on verra par la suite la valeur contestable (19): Les règlements en question, dit-il, existent pour le seul intérêt du Trésor, et un particulier n'a point droit à les invoquer.

Peut-être l'absence de causalité expliquerait-elle aussi, véritablement, une solution dont les motifs jurisprudentiels ne laissent pas, nous le verrons par ailleurs, de poser de difficiles problèmes (20): l'affaire *Fleur-Santucci* a trait à la divulgation d'un secret fiscal, que le percepteur a faite à un tiers. Celui-ci s'est servi de ce renseignement pour obtenir des tribunaux civils une augmentation de la pension alimentaire que lui devait le contribuable victime de l'indiscrétion. Cette violation de la confiance fiscale est bien à la base de l'accroissement de la pension. Cependant l'équité commandait de ne point accorder de dommages-intérêts au contribuable; car la faute incontestable du service n'a fait que dévoiler la vérité et en somme éclairer la justice. Le

(19) Cf. plus loin, chap. II, section 4, § II, art. 2.

(20) Cf. plus loin, mêmes références.

Conseil d'Etat s'en est tiré par un appel, peut-être difficile à entendre, à la notion de préjudice. Ne pouvait-on pas plus simplement prétendre que l'intervention des juges civils rompaît la chaîne de cause à effet que l'on voulait voir entre la divulgation et la charge accrue du contribuable, parce que dans la suite nécessaire des conséquences venaient s'introduire des consciences et des volontés libres.

*
* *

Ainsi le droit français néglige un élément précieux de la responsabilité. Dans cette attitude entre, sans doute, une certaine méfiance pour la logique abstraite des théories sur la causalité et pour leur fragilité. Car un siècle de méditations n'a pas mené très avant la doctrine allemande, particulièrement prolixie sur la question. La difficulté s'avère grande de trouver un principe sûr de sélection pour choisir entre les innombrables conditions qui permettent un résultat. L'on sort alors des pures constatations de fait pour porter un jugement de valeur. Sur quelle base l'établir? L'examen concret des circonstances permet mal d'en opérer le classement: une abstention peut être aussi efficace qu'un acte de commission; l'acte le plus proche n'a pas toujours été le plus agissant (21). Procéder à un classement

(21) Nous faisons ici allusion à deux des théories allemandes les plus connues sur la causalité : celle du classement qualitatif des conditions qui distingue entre les conditions motrices et les simples conditions-états ; et celle du classement chronologique qui prend pour cause la condition la plus proche du résultat, parce que c'est elle qui a rompu l'équilibre antérieur des conditions antagonistes.

Il ne peut être question de nous étendre sur cette abondante littérature allemande sur la cause. On en trouvera de clairs exposés dans la thèse de M. Nicolesco : *La notion de dommage direct ; étude sur le problème causal en matière de responsabilité civile* (Paris, 1931).

abstrait en mesurant selon les données de l'expérience quelle possibilité offre une condition de produire couramment tel résultat, c'est se livrer à un empirisme frisant l'arbitraire; car, de l'observation des phénomènes du monde moral, il est difficile d'induire un déterminisme sûr.

Au fond, le raisonnement logique n'arrive pas à opérer une sélection des conditions. Toutes agissent, mais elles proviennent pour la plupart d'activités normales qui sont conformes à l'ordre juridique; et leurs conséquences constituent le déroulement même de cet ordre; elles n'ont pas un pouvoir propre de causalité. L'une de ces conditions se distingue des autres, parce qu'elle rompt l'ordre juridique et l'enchaînement régulier de ses effets; alors elle forme une source autonome de causalité. Parmi la foule des conditions, c'est donc l'illicéité qui désigne la cause. En approfondir la notion nous amène à l'idée de faute.

Section II

L'ÉLÉMENT DE FAUTE

Le juge français se montre donc sage dans son attitude. Avant tout il est un censeur moral qui apprécie la conduite humaine et décèle ses défaillances. C'est sur la faute que portent ses recherches; c'est elle essentiellement qui déclenche la responsabilité administrative, particulièrement celle du fisc. Un double caractère est exigé de la faute fiscale: qu'elle soit de nature à constituer une infraction au droit; et qu'elle présente un certain degré de gravité.

Sous-section I

LA NATURE DE LA FAUTE

La jurisprudence fiscale nous fournit deux séries d'exemples de fautes, les unes consistant dans un acte matériel, les autres dans une atteinte au droit.

§ I. — La faute de nature matérielle

Elle forme le lieu commun de la responsabilité; et aucune originalité ne ressort des espèces rendues à propos des services fiscaux: dégradation d'un objet soumis à vérification (22), erreur dans un renseignement donné (23), cas

(22) Arrêt *Seligman*, C. d'E., 19 juin 1925 (Rec. 592).

(23) Arrêt *Jacque*, C. d'E., 16 janvier 1935 (Rec. 62).

multiples de blessures ou de dégradations à l'occasion d'opérations de contrôle fiscal (24) ; c'est le gibier ordinaire de la chasse au délit civil. Mais, il faut le remarquer, actes matériels et fautes de droit ne diffèrent pas de nature, car les fautes matérielles constituent elles aussi des infractions au droit. Si l'on sanctionne la blessure faite à autrui, c'est qu'elle porte atteinte au droit de chacun à l'intégrité corporelle. Toute faute viole la loi écrite ou coutumière.

Et à l'inverse, c'est par des actes matériels que la loi, d'ordinaire, se trouve transgressée, par une conduite contraire à celle qu'elle édicte. Pour qu'un délit civil se fasse jour entre deux activités autonomes, indépendantes au préalable l'une de l'autre, il faut que se produise entre elles un véritable choc matériel. Mais la puissance publique possède des droits exorbitants que la loi fait peser sur les administrés. Et le privilège du préalable lui permet d'en assurer elle-même la satisfaction. La décision de l'administration emporte exécution d'emblée. C'est donc elle, quand elle outrepassé la loi, qui constitue la cause dommageable ; c'est elle alors que l'on considère, et non le fait subalterne d'un agent d'exécution. Ainsi s'explique qu'à côté des fautes matérielles, dont l'aspect offre des parentés avec le droit privé, la responsabilité administrative connaît des fautes pour lesquelles le geste physique prend une place secondaire, au profit de l'élément juridique qui consiste dans la violation d'un texte précis du droit.

(24) Par exemple, l'espèce de l'arrêt *Renaux*, *Conflits*, 31 juillet 1875 (D. 1876, III, 45).

§ II. — La faute de nature juridique

Les fautes de droit entrent pour une part majeure dans l'inventaire de la responsabilité fiscale. C'est que l'activité de ces services se trouve minutieusement réglée par un amas de lois et de règlements administratifs. Elle se réalise au surplus par un nombre relativement réduit d'opérations, pour beaucoup d'ordre comptable. Si bien qu'elle laisse peu de place à l'imprévu et à l'initiative des agents. Des textes détaillés guident leur conduite ; ou ils les suivent, et tout est dans l'ordre ; ou ils s'en écartent, et l'illégalité révèle la faute.

*
* *

Sans doute, de ces deux notions, la première n'entraîne pas fatalement l'autre. Et M. Delbez a étudié d'une manière systématique les diverses combinaisons qu'elles peuvent prendre entre elles (25). L'on se plaît principalement à souligner l'irresponsabilité qui s'attache aux actes réglementaires comme aux actes de gouvernement. Elle tient pour les premiers à cette raison logique que de telles mesures générales, à moins de déguiser une mesure individuelle indirecte, ne peuvent par elles-mêmes causer de dommage. Seul l'acte d'exécution, en appliquant la règle à un individu déterminé, lui porte ainsi préjudice. L'immunité dont jouissent les actes de gouvernement se rattache, elle, à des considérations politiques, qui sont externes à la notion même de responsabilité. Mais l'on imagine assez peu l'in-

(25) L. Delbez : *De l'excès de pouvoir comme source de responsabilité* ; dans la Revue du Droit public, année 1932.

intervention de tels actes dans le domaine fiscal, si pieusement soumis à la loi et si étranger comme si nécessaire à toutes les politiques.

*
* *

Dans l'ensemble, la loi règne souverainement sur l'activité fiscale. Et le respect de la légalité est si fort dans ces services que, non seulement les lois ordinaires, mais encore les grands principes de notre droit constitutionnel donnent matière à la sanction de la responsabilité.

On a vu déjà comment une disposition spéciale de la loi de finances vient conférer sa pleine efficacité à la règle de l'autorisation annuelle dont l'idée remonte à nos plus anciennes traditions politiques et que plusieurs de nos constitutions ont expressément formulée (26).

La notion d'égalité fiscale est, depuis la Révolution, si ancrée dans l'esprit français qu'on peut la considérer comme partie du droit naturel. Sans doute, elle offre une portée surtout politique sur le plan de l'inspiration législative, car son application précise s'avère fort malaisée : l'égalité des charges supposerait l'identité, rare, des conditions. Pareil cas se présente difficilement ; mais la jurisprudence nous en fournit quelques exemples et le Conseil d'Etat n'a pas hésité alors à compenser par des dommages-intérêts l'inégalité de traitements que subissaient devant l'octroi des brasseurs suburbains par rapport aux bras-

(26) Charte constitutionnelle du 4 juin 1814, art. 42 et 49.

Acte additionnel aux constitutions de l'Empire du 22 avril 1815, titre III, art. 39.

Constitution du 4 novembre 1848, art. 16 et 17.

seurs urbains (27), quand au surplus un texte spécial prohibait cette inégalité (28).

*
* *

Ce *légalisme* particulièrement scrupuleux dans le domaine fiscal ne se manifeste pas seulement par l'ampleur des règles sanctionnées, mais surtout par la relative facilité avec laquelle le juge reconnaît leur violation. Une telle attitude se marque pour cette violation franche des lois que constitue l'illégalité et aussi pour une notion encore neuve dans les disciplines publiques, qui l'ont empruntée aux privées, l'abus du droit.

ARTICLE PREMIER. — *L'illégalité*

L'illégalité prend diverses formes que notre droit administratif groupe toutes sous le vocable général d'excès de pouvoir. Elles présentent des degrés de gravité divers et ne sont pas parcellément susceptibles d'engager la responsabilité (29).

a) VIOLATION DE LA LOI.

La plus importante est la violation de la loi, dont la notion, si large, embrasse tout ce que les autres cas n'indiquent pas avec précision. C'est essentiellement l'atteinte aux règles de fond. Et l'on comprend qu'en général le con-

(27) Arrêt *Dazy*, Conflits, 6 juillet 1912 (S. 1913, III, 103). Cf. aussi arrêt *Bourgeois*. C. d'E., 5 mars 1915 (Rec. 62).

(28) Art. 10 du décret du 12 février 1870 sur les octrois.

(29) Cf. L. Delbez : article cité (tirage à part), p. 46 et suivantes.

tentieux de la responsabilité administrative l'accueille fréquemment comme faute de service. La jurisprudence rendue en matière fiscale abonde dans ce sens, et il n'est pas d'espèce où le juge n'ait retenu l'illégalité matérielle. Les exemples ne manquent point de diversité. C'est tantôt une erreur de droit : ainsi pour le refus d'accorder l'abonnement à la *Compagnie générale parisienne des tramways* (30) ; ou encore pour la violation d'un secret fiscal (31), tantôt une erreur de fait : quand le fisc exerce des poursuites au sujet d'un impôt acquitté (32), ou oublie de tenir compte d'une proposition de remise (33). Ces deux notions sont si voisines d'ailleurs, qu'il n'est pas toujours facile de les distinguer : car on ne saurait parfois préciser si l'administration a bien appliqué les textes à des circonstances sur lesquelles elle s'est méprise, ou si elle a sainement apprécié les faits sans leur donner la suite juridique qu'ils comportaient : ainsi l'affaire *Gillard* relate le cas d'un contribuable qui n'a point bénéficié de son droit à la suspension des poursuites (34) ; de même parmi les nombreuses fautes contenues dans l'affaire *Barneyrat*, on relève la méconnaissance d'une demande de sursis qui suffisait elle aussi à écarter les mesures d'exécution forcée (35). La violation de la loi peut même être constituée par une faute matérielle dans l'exécution du service, qui est à l'origine d'une erreur de droit. L'arrêt *Dazy* révèle les négligences du

(30) Arrêt *Compagnie générale parisienne des tramways*, C. d'E., 21 février 1913 (Rec. 248).

(31) Arrêt *Fleur-Santucci*, C. d'E., 25 octobre 1935 (Rec. 983).

(32) Arrêt *Beauville*, C. d'E., 11 avril 1930 (Rec. 462).

(33) Arrêt *Demoreuil*, C. d'E., 1^{er} juillet 1927 (D. 1928, III, 21).

(34) Arrêt *Gillard*, C. d'E., 3 novembre 1933 (Rec. 995).

(35) Arrêt *Barneyrat*, C. d'E., 21 juin 1935 (D. 1936, I, 65), 1^{er} motif.

contrôle fiscal à l'égard de brasseurs urbains qui en profitaient pour verser à l'octroi des droits d'abonnement insuffisants. De la carence du service découlait la violation de la règle d'égalité entre contribuables urbains et suburbains (36).

Les services fiscaux ne fournissent aucun exemple de violation de la chose jugée, que le Conseil d'Etat considère comme une faute sans rémission, car elle atteint cette proclamation solennelle de la vérité légale que constitue la sentence ; peut-être aussi parce que ce haut tribunal n'est pas insensible au coup que cet irrespect administratif porte au prestige des juges. Il ne manque que l'occasion d'exercer cette sévérité. Et à vrai dire, elle s'est déjà marquée par la sanction de simples faits de retard dans l'exécution d'un jugement (37).

b) VICE DE FORME ET INCOMPÉTENCE.

Les illégalités de forme ou de compétence font d'ordinaire l'objet d'une appréciation moins sévère de la part du Conseil d'Etat. C'est qu'en effet, en dehors de l'incompétence *ratione materiae* qui est aussi grave que la violation de la loi, parce que toutes deux outrepassent les limites imparties au pouvoir administratif, ces cas d'excès de pouvoir ne sont pas susceptibles de causer de préjudice. Les mêmes conséquences seraient arrivées si l'administration avait agi correctement, en respectant les formes ou en procédant par l'organe du fonctionnaire compétent. En

(36) Arrêt *Dazy*, Conflits, 6 juillet 1912 (S. 1913, III, 103).

(37) Arrêt *Barneyrat*, 3^e motif ; et arrêt *Zwaerlwaegher*, Cass. civ., 19 févr. 1918 (D. 1921, I, 215), 1^{er} motif spécial.

réalité, il y a généralement absence de causalité entre cette illégalité et la charge qu'invoque la prétendue victime.

Pourtant les arrêts fiscaux s'écartent de cette jurisprudence habituelle sur la responsabilité. Et le Conseil d'Etat a retenu comme fautes des cas de vice de forme (38) et d'incompétence *ratione personae* (39). Deux motifs peuvent expliquer cette attitude rigoureuse du juge de la responsabilité fiscale, en dehors du fait que d'autres griefs se cumulaient avec ces fautes dans les espèces en question. Le premier est d'ordre rationnel : c'est que les actes de recouvrement forcé qui ont donné lieu à ces procès constituent des mesures de contrainte particulièrement sévères, dont le fisc tient discrétionnairement l'usage. Devant lui, le contribuable est désarmé ; il ne possède d'autre garantie contre ces poursuites que les conditions de procédure imposées à leur exercice. Ces conditions forment sa seule protection. Il convient donc de les assortir d'une sanction efficace. La responsabilité doit être la rançon de leur violation.

Cette idée a sans doute inspiré les vieilles dispositions des lois sur les contributions indirectes et sur les douanes qui attribuent de dommages-intérêts en cas de saisie annulée, quelle que soit la raison, de forme comme de fond, de cette annulation (40). C'est en partie par analogie que l'on a imaginé une responsabilité du fisc dans le domaine du recouvrement des contributions directes (41). La compé-

(38) Arrêt *Demoreuil* : saisie opérée sans commandement préalable.

(39) Arrêt *Beauville* : vente sur saisie intervenue sans l'autorisation spéciale du gouverneur exigée par l'art. 183 du décret du 30 décembre 1912.

(40) Cf. 1^{re} partie, chapitre I, section II.

(41) Cf. ci-dessus, II^e partie, titre I, chap. II, section I.

tence générale du Conseil d'Etat s'est alors appliquée. Mais on peut penser qu'un certain parallélisme des situations a conduit le juge à accorder aux impôts directs le traitement de faveur dont bénéficient les non-directs depuis cent-cinquante ans.

c) DÉTOURNEMENT DE POUVOIR.

Le détournement de pouvoir se présente rarement en matière de responsabilité fiscale. Lorsque l'agent a usé de ses pouvoirs par rancune ou intérêt personnels comme l'affaire de *La Grange* nous en fournit l'illustration (42), c'est le plus souvent une faute personnelle, dont l'administration n'a à répondre que dans le cas de cumul.

Il n'est pas d'exemple d'utilisation du pouvoir fiscal dans un intérêt public autre que l'impôt. On voit plus souvent l'inverse, ainsi l'usage de pouvoirs de police dans un dessein patrimonial. Mais on peut imaginer que des prérogatives du contrôle fiscal soient exercées pour opérer en réalité une enquête policière. Il faut bien prendre garde d'ailleurs que ce but non fiscal ne soit lui-même voulu par la loi ; ainsi les douanes recherchent moins l'intérêt du fisc que celui de la politique commerciale.

Il ne semble pas douteux que le détournement du pouvoir fiscal dans un autre dessein public constituerait presque à coup sûr une faute de service. Car c'est la solution déjà admise par la jurisprudence courante de la responsabilité administrative. Un tel acte, en effet, contredit le droit d'une manière absolue, et aucune formalité ni rectifi-

(42) *De la Grange*, trib. civ. de Poitiers, 31 janvier 1913 (S. 1913, II, 153). Cf. plus haut, II^e partie, titre II, chap. I. section II, § 1.

cation ne pourraient le rendre légitime. S'il en résulte une charge, c'est donc lui véritablement qui l'a causée; il réalise bien un fait dommageable.

Ainsi, dans ses diverses modalités, l'illégalité forme une source très riche et complète de la responsabilité du fisc. La faute commence dès qu'est franchie la limite des lois.

ARTICLE 2. — L'abus du droit

Peut-être même commence-t-elle avant, à l'intérieur du cercle des pouvoirs légaux. C'est la question de l'abus du droit.

a) LA NOTION D'ABUS DU DROIT FISCAL.

On en trouve la notion plus fréquemment dans le droit privé, où la doctrine la discute âprement. En réalité, elle s'y applique mal. Elle viole notre conception classique des droits individuels. Imposer des buts à l'exercice d'un droit, c'est atteindre ce droit même. Les partisans de cette notion sont conduits à faire du droit une sorte de fonction sociale que la loi confère et qu'elle oriente. Ils ne le bornent pas seulement dans son usage; ils le minent dans son fondement. Or, peut-être est-ce là chercher bien loin l'explication d'un phénomène social qui résiderait simplement dans la naissance de droits nouveaux (43). Si l'abus prétendu se fait jour, c'est que le droit a déjà expiré et qu'en face s'est dressé un droit rival. La notion d'abus du droit masque ses premiers pas dans la vie juridique. Elle est une

(43) Cf. les études du Doyen Morin sur la notion d'abus du droit dans la *Revue de Métaphysique et de Morale* (1929) et dans les *Mélanges Lambert* (1938).

fiction commode qui permet de couler dans les cadres anciens du droit des pensées nouvelles. Mais la réalité étouffe sous ce concept mal fait à sa taille.

*
* *

Au contraire, le droit public paraît s'en satisfaire à merveille. Car les pouvoirs que détient l'Etat ne trouvent pas leur fin en eux-mêmes. Chacun est au service d'une fonction qui en guide et dose l'exercice. L'administration peut donc user incorrectement de pouvoirs dont elle respecte l'étendue; elle le peut de deux façons.

La première consiste à violenter l'intention du législateur, en faisant obliquer une prérogative du but qu'elle doit normalement poursuivre. C'est le détournement de pouvoir, dont on a vu précédemment la rareté en matière fiscale. Nombre d'auteurs se plaisent à rapprocher les abus du droit civil de cette notion administrative (44). Et sans doute n'ont-ils pas complètement tort. Car si l'on se range à la théorie fonctionnelle des droits privés et qu'on admette donc que leurs titulaires en peuvent abuser, on voit que ces abus consistent principalement à détourner les droits de leur but social. Et ce caractère montre à nouveau combien le concept d'abus du droit s'adapte mal au domaine civil. Car ces sortes d'abus constituent en réalité des excès qui débordent le droit. Le détournement de pouvoir, comme les autres catégories d'illégalité, va contre la volonté for-

(44) Cf. E. Laparre : *La théorie de l'abus du droit et la théorie du détournement de pouvoir* (thèse, Paris, 1913).

II. Welter : *Le contrôle juridictionnel de la moralité administrative* (thèse, Nancy, 1929); notamment première partie, chapitre III.

melle du législateur. Lui aussi est un séditieux qui a franchi le Rubicon de la légalité.

Or l'idée d'abus évoque en soi un désordre moins grave et moins nettement marqué. Pour abuser d'un droit, il faut qu'on use de lui, et non d'un pouvoir de fait qu'on s'est arrogé en sortant de la loi. Il faut donc qu'on soit demeuré dans les limites comme dans le dessein de ce droit. Et c'est là le cas dans les quelques espèces qui mettent à jour cette notion devant le Conseil d'Etat. L'arrêt *Larroque* (45) en fournit un exemple frappant. L'administration des contributions directes a exercé des poursuites contre un contribuable indocile. Elle l'a fait dans les limites de son pouvoir, puisque sa saisie-arrêt a été validée par le tribunal de Versailles ; et elle a visé le dessein même du service de recouvrement. Elle est donc pleinement restée dans la légalité. Cependant, pour recouvrer cet impôt, d'ailleurs contesté, le fisc a immobilisé des wagons-réservoirs qui constituaient toutes les ressources d'un commerce de transport de vins. Il a ainsi paralysé ce commerce qui fut bientôt réduit à la faillite, pendant que les wagons pourrissaient sur une voie de garage au point que leur prix de vente n'a pas suffi à payer les droits d'immobilisation dus à la Compagnie des chemins de fer. En fin de compte, le contribuable ruiné apprenait que le Conseil de préfecture venait réquie le montant de cette imposition, jugée mal établie. Et, dans cette malheureuse aventure, le Conseil d'Etat n'a pas trouvé de « faute d'une gravité exceptionnelle de nature à engager la responsabilité de l'Etat », car, déclare le com-

(45) Arrêt *Larroque*, C. d'E., 8 juillet 1932 (D. 1932, 111, 69 ; Concl. Rousse-
lier).

missaire du gouvernement Rousselier, toutes les mesures furent légales et régulières. L'on s'accordera sans doute à les déclarer abusives.

*
* *

Cet exemple, particulièrement marquant parmi d'autres analogues (46) permet de dégager assez facilement cette notion d'abus du droit dans les domaines administratifs et entre autres dans celui du fics. Il paraît consister principalement dans un défaut d'harmonie et d'équilibre entre le but poursuivi et les moyens de sa réalisation. Ou bien les moyens sont disproportionnés avec le but, soit par leur intensité, parce qu'ils sont trop considérables pour un objet minime — et c'est ici la ruine de toute une entreprise pour recouvrer quelques mille francs d'impôts — soit dans le temps, parce qu'ils interviennent avec une brusquerie que les circonstances ne commandaient point, et dont l'arrêt *Compagnie des Mines de Siguiri* (47) nous offre l'exemple en dehors du domaine fiscal : l'administration de la colonie met la compagnie en demeure d'abandonner sur le champ les gisements superficiels, alors que les indigènes n'avaient nullement protesté pour cette atteinte à leur droit exclusif d'exploiter en surface. Ou bien le but présente une incertitude qui rend les mesures inutiles et maladroites : c'est dans l'affaire *Larroque* le fait que les poursuites interviennent pour une taxe contestée qui se trouvera finalement réduite.

(46) Arrêts *Lorin*, C. d'E., 17 juillet 1931 (Rec. 801).

Piketty, C. d'E., 13 juin 1934 (Rec. 678).

Demontmérot, C. d'E., 27 juin 1934 (Rec. 738).

(47) Arrêt *Compagnie des Mines de Siguiri*, C. d'E., 22 novembre 1930 (S. 1930, III, 17 ; note Bonnard).

Peut-être pourrait-on rapprocher ces deux catégories, d'ailleurs bien voisines, d'abus de ces deux formes de l'illégalité que sont l'erreur de droit et l'erreur de fait. Dans les premiers cas, les faits justifient bien une mesure juridique ; mais celle-ci est trop forte ou trop rapide. Dans le dernier cas, la mesure de droit correspond bien au fait envisagé, mais c'est celui-ci qui est surestimé.

M. Bonnard, dans sa note sous l'arrêt *Compagnie des Mines de Siguiri*, qui forme la base de toute étude sur l'abus du droit administratif, présente un autre système de classification, qui ne nous paraît pas sans relation avec celui ici esquissé. Notre seconde catégorie correspondrait à ce qu'il nomme l'acte inadéquat au but, et la première avec l'acte inadéquat aux motifs. Et pour ce dernier cas surtout, l'auteur montre quelle richesse de concept la notion d'abus du droit est à même de fournir au droit administratif. Il cite à l'appui de nombreux faits sanctionnés par la jurisprudence, qu'il conviendrait de classer parmi les abus du droit : ainsi pour les peines disciplinaires excessives par rapport à la faute, qui nous paraissent fort analogues aux poursuites abusives en matière de recouvrement fiscal.

Cependant l'éminent professeur va peut-être un peu loin dans ses exemples, désireux sans doute de tailler au profit de l'abus du droit la plus large part. Et cette ambition d'impérialisme permet de mieux saisir comment l'abus du droit se distingue du détournement de pouvoir. M. Bonnard range parmi les acte inadéquats aux motifs les interdictions de manifestations extérieures du culte que justifient insuffisamment des motifs d'ordre public. Rien de plus juste en théorie. Mais on sait assez que souvent l'insuffisance de ce motifs trahissait un autre mobile moins avoué.

ble qui entachait l'acte de détournement de pouvoir. Cette sorte d'excès de pouvoir consiste à exercer une prérogative légale dans un dessein illégitime, tandis que l'abus du droit respecte le dessein légitime dans son principe, mais non dans son degré d'intensité. Il est avant tout un acte mal dosé, disproportionné au but recherché. Et par suite, il peut intervenir dans la mesure où l'administration dispose d'une certaine latitude d'action que la loi laisse à sa libre disposition (48).

b) LA SANCTION DE L'ABUS DU DROIT.

L'apparition de l'abus du droit est donc liée à l'existence d'un pouvoir discrétionnaire, dont les services de recouvrement fiscal offrent un exemple caractéristique. Longtemps, l'exercice du pouvoir discrétionnaire fut soustrait aux investigations du juge. Mais l'on sait que le Conseil d'Etat est venu, principalement par le jeu du détournement de pou-

(48) Cet aperçu sur l'abus du droit fiscal ne prétend nullement prendre position sur le problème si difficile de l'abus du droit en matière civile. Sa seule ambition est de montrer dans une matière de droit public une illustration de cette motion qui paraît particulièrement réussie. Qu'il nous soit permis simplement, dans une question où les mots ont une si grande importance, d'indiquer quelles différences notre terminologie présente avec celle du Doyen Josserand. Nous avons évité pour son vague le terme d'acte illicite qui désigne chez lui l'atteinte au droit non formulé. Par contre, l'illégalité — c'est-à-dire, dans le langage administratif, l'excès de pouvoir — ne vise pas seulement pour nous la loi écrite, mais aussi le droit prétorien. L'abus du droit administratif, tel que nous le caractérisons, correspond sensiblement à ce que M. Josserand nomme l'acte excessif; alors que sa notion d'acte illicite ou abusif paraît voisine du détournement de pouvoir. Il convient de remarquer que la qualification d'*excessif* se rapporte chez lui au résultat et non à l'exercice même du droit, comme c'est le cas dans l'expression d'*excès de pouvoir*. Par ailleurs, pour l'auteur de *L'esprit des droits*, l'abus se marque par la déviation du but, tandis que nous le voyons dans un exercice trop intense du droit et mal approprié au but.

voir contrôler la moralité administrative (49). L'abus du droit réaliserait un pas de plus dans l'investissement contentieux du pouvoir discrétionnaire. Il conduirait à contrôler l'administration non plus seulement dans sa moralité, mais encore dans sa science professionnelle, dans la compétence technique qu'elle apporte à approprier les moyens au but. Ce contrôle n'amènerait pas comme l'autre l'annulation; car l'abus du droit demeure dans la légalité. Il y a peu d'espoir qu'il constitue jamais une nouvelle catégorie d'excès de pouvoir. Mais il enrichirait le contentieux de la responsabilité d'une forme de faute de droit moins poussée que l'illégalité. Et déjà une évolution jurisprudentielle s'est produite dans ce sens favorable.

Elle est nettement marquée dans le droit administratif général. Un arrêt de 1912 avait admis l'abus du droit en matière contractuelle (50). L'arrêt *Compagnie des Mines de Siguiri* en 1930 (51), l'a pleinement reçu dans le contentieux de la responsabilité quasi-délictuelle. Aucun obstacle n'existe à l'application de cette jurisprudence dans le domaine de la responsabilité fiscale. On peut dire au contraire qu'elle s'y justifie particulièrement. Les conclusions dans l'affaire *Larroque* excusaient la rigueur quelque peu choquante de la décision rendue par le caractère encore tout récent de la responsabilité fiscale, qui imposait aux juges une opportune timidité.

Cette prudence se marque encore dans l'arrêt *Barneyrat*

(49) Cf. H. Welter : *Le contrôle juridictionnel de la moralité administrative* (thèse, Nancy, 1929).

(50) Arrêt *Ville de Rouen*, C. d'E., 22 novembre 1912 (Rec. 1077) ; et plus récemment arrêts *Dame Nguyen-Thi-Dzoanh*, C. d'E., 28 janvier 1931 (Rec. 93) et *Société anonyme rurale de distribution d'électricité*, C. d'E., 12 avril 1935.

(51) Arrêt *Compagnie des Mines de Siguiri*, C. d'E., 22 novembre 1930, (S. 1930, III, 17).

du 21 juin 1935 (52).. Le Conseil d'Etat, s'il s'ouvre alors à la responsabilité, ne dit mot sur l'abus du droit. Pourtant le commissaire du Gouvernement Detton relève dans l'affaire, parmi d'autres fautes, des faits qui constituent un abus du droit caractérisé: la saisie de tout le matériel de l'entreprise qui entraîne une paralysie totale et transforme en désastre la liquidation qu'avait demandée Barneyrat pour ménager les intérêts de ses créanciers. Or, de l'aveu même du ministre, déclare l'arrêt, la saisie était inutile, car, dès la mise en liquidation judiciaire, le percepteur avait adressé au liquidateur un *avis à tiers détenteur*, qui suffisait à prévenir la péremption du privilège du Trésor. L'administration s'était donc servie de moyens d'action disproportionnés à son dessein de garantir les créances fiscales. Elle a manifestement abusé de son droit. Et le Conseil d'Etat, en retenant, entre autres, ces agissements pour engager la responsabilité de l'Etat, a témoigné de son inclination favorable à l'abus du droit. Sans doute, le terme n'est mentionné, ni dans la décision, ni dans les conclusions du commissaire du Gouvernement. On peut cependant considérer qu'elles ouvrent la porte à la notion. Et cette interprétation nous paraît d'autant plus autorisée qu'elle a reçu l'assentiment de M. Detton lui-même (53). L'abus du droit en matière fiscale n'attend plus qu'une consécration ouverte de la part de la haute juridiction. On pourra dès lors le ranger au côté de l'illégalité stricte comme source de responsabilité. L'évolution amplement dessinée déjà, aboutira à un élargissement de la qualification fautive.

(52) Arrêt *Barneyrat*, C. d'E, 21 juin 1935 (D. 1936, I, 65; conclusions Detton, note Trotabas).

(53) Qu'il soit ici remercié de son obligeance extrême.

Sous-section II

LE DEGRÉ DE GRAVITÉ DE LA FAUTE

Si le Conseil d'Etat tend à se montrer plus libéral sur la qualité nécessaire à la faute fiscale, il continue à exiger d'elle une quantité d'intensité considérable; il lui impose certain degré de gravité. Deux jurisprudences se marquent à cet égard.

§ 1. — Cas de la faute ordinaire

Une jurisprudence courante demande seulement à la faute, qu'elle soit « de nature à engager la responsabilité » (54) de l'Etat. On peut la rattacher aux opérations d'assiette (55) et aux diverses manifestations accessoires de l'activité fiscale, contrôle de déclarations ou renseignements par exemple (56). Le juge administratif se livre là à son appréciation coutumière des circonstances. Et il retient la responsabilité, à ce qu'il semble, dès qu'apparaît une infraction au droit nettement caractérisée.

(54) Arrêt *Compagnie générale de l'Afrique française*, C. d'E 21 juin 1933 (Rec. 667).

(55) Arrêt *Compagnie générale parisienne des tramways*, C. d'E. 21 février 1913 (Rec. 248), rendu en matière d'octroi.

(56) Arrêts *Seligman*, C. d'E. 19 juin 1925 (Rec. 592).

— *Jacque*, C. d'E. 16 janvier 1935 (Rec. 62).

§ II. — Cas de la faute d'exceptionnelle gravité

Les décisions auxquelles a donné lieu le recouvrement des contributions directes témoignent d'une sévérité plus grande, qui se traduit par l'exigence d'une « faute d'exceptionnelle gravité ». Cette formule court comme un leit-motiv à travers les arrêts, qui retirent ainsi par cette phrase les espoirs qu'offrait l'affirmation du principe de la responsabilité fiscale. Et elle figure même dans les espèces où l'absence de toute faute la rendrait inutile (57).

ARTICLE PREMIER. — *La notion d'exceptionnelle gravité*

Qu'entend la jurisprudence par cette expression ? Il est difficile de s'en faire une idée bien arrêtée. Là encore, le Conseil d'Etat manifeste son attitude prétorienne de juge *in factum*. Et si l'on se plaît communément à louer une souplesse si proche des réalités comme de l'équité, le juriste peut pourtant regretter cette absence de critère rigoureux qui, sans doute, tient à des difficultés inhérentes au problème. Car comment mesurer la faute, une fois que le droit violé l'a dénoncée ? Le juge administratif l'estime au jugé en se fiant à son impression d'ensemble sur la grossièreté des faits commis et sans doute aussi sur la gravité des conséquences. M. Dupeyroux (58), souligne cette der-

(57) Notamment arrêt *Demontmérot*, C. d'E. 27 juin 1934 (Rec. 738) : « Considérant que l'instruction n'a établi aucune faute à la charge des services chargés de prendre les mesures destinées à assurer le recouvrement des impositions dues par Demontmérot ;

« Que d'ailleurs, la responsabilité de l'Etat n'aurait pu être engagée que par une faute d'exceptionnelle gravité. »

(58) Dupeyroux : thèse citée p. 232 et 233.

nière attitude, qui est équitable sinon logique. Et nous en avons un exemple fiscal dans l'affaire *Barneyrat*, où l'ampleur du préjudice a influencé à coup sûr la décision du Conseil. L'arrêt *Demoreuil*, par contre, nous montre que le juge sait s'attacher à la seule considération de la faute, puisqu'il l'a retenue sans dommage conséquent. Dans l'ensemble, la jurisprudence a sanctionné soit la violation flagrante d'une condition légale essentielle (59) que doublait souvent une méconnaissance des faits (60), soit une accumulation inexcusable de fautes dont le nombre au besoin suppléait au poids (61).

Quelques arrêts relèvent des fautes qu'ils n'estiment pas « suffisamment graves pour engager la responsabilité de l'Etat » (62). Cette appréciation se fonde sur les circonstances, souvent mal connues, de l'affaire et ne nous fournit donc que de vagues indices. On la découvre dans quelques cas d'abus du droit (63), où le juge, sans doute, n'avait point osé aller jusqu'à nier toute faute. Ils sont, à vrai dire, antérieurs à l'arrêt *Barneyrat*; et leur autorité s'en trouve en partie périmée. Un autre exemple se présente dans l'arrêt *Liénard* qui a trait à des poursuites contre le requérant

(59) Arrêts *Demoreuil*: saisie sans commandement préalable; *Beauville*: saisie sans l'autorisation du gouverneur; *Gillard*: saisie effectuée à tort sur un mobilisé.

(60) Arrêts *Demoreuil*: méconnaissance d'une proposition de remise; *Beauville*: poursuites pour une imposition déjà acquittée.

(61) Arrêt *Barneyrat*: 1° méconnaissance d'une demande de sursis; 2° caractère incohérent et abusif des poursuites; 3° retard apporté à la main-levée de la saisie.

« Cette accumulation de fautes, déclare le Commissaire du Gouvernement, constitue certainement la faute d'une gravité exceptionnelle qu'exigent vos arrêts. »

(62) Formule de l'arrêt *Liénard*, C. d'E., 11 juillet 1931 (Rec. 802).

(63) Arrêts *Lorin*, C. d'E., 17 juillet 1931 (Rec. 801).

Larroque, C. d'E., 8 juillet 1932 (D. 1932, III, 69).

au sujet d'imposition dont il n'était point redevable. Les termes succincts de l'arrêt n'indiquent pas les circonstances qui ont rendu excusable la confusion de l'administration. On en est réduit à renoncer à tout critère précis de la faute d'exceptionnelle gravité. L'examen des arrêts décèle, seulement chez la jurisprudence un climat général de sévérité.

ARTICLE 2. — *Les motifs de cette exigence*

Cette rigueur particulière tient à deux raisons de valeur inégale, la difficulté du service en cause et la notion de pouvoir discrétionnaire.

a) DIFFICULTÉ DU SERVICE.

D'autres services que le recouvrement fiscal présentent la même exigence d'une faute lourde ou plus encore d'une faute « manifeste et d'une particulière gravité ». C'est le cas notamment des services de police (64), d'aliénés (65), ou d'administration pénitentiaire (66). Mais cette énumération montre combien le recouvrement fiscal diffère des autres activités réputées difficiles et qu'on le range à leurs côtés avec quelque exagération. Assurer l'ordre de la rue s'avère une fonction complexe et délicate qu'une responsabilité excessive pourrait dangereusement paralyser. Et sa nécessité justifie l'attitude restrictive des juges. Les admi-

(64) Police administrative ; arrêt dame *Minereau*, C. d'E., 25 mai 1928 (S. 1929, III, 8).

Police de la troupe : arrêt *Loumi-Daoud*, C. d'E., 28 mars 1924 (Rec. 354).

(65) Arrêts *Lupiac*, C. d'E., 24 juin 1921 (Rec. 632).

Garcin, C. d'E., 23 janvier 1931 (S. 1931, III, 98).

(66) Arrêt *Zulemaro*, C. d'E., 4 janvier 1918 (S. 1924, III, 10).

nistrés doivent souffrir, si elles sont légères, certaines, lésions particulières, comme sacrifice à leur intérêt général.

Les opérations de poursuites fiscales ne semblent pas offrir de tels caractères. Sans doute, le contribuable est bien l'usager de ce service, mais de quelle singulière façon. C'est lui en réalité qui se trouve au service du fisc. Et si l'impôt servira assurément à alimenter toutes les activités administratives dont il bénéficiera, cette considération se profile sur un plan lointain. Avant tout, l'Etat agit là dans l'intérêt propre de son patrimoine.

Par ailleurs, les conditions techniques du service ne présentent point de difficultés particulières. Il s'agit d'opérations précises et simples, que la loi a minutieusement déterminées. Et la prépondérance du fisc sur le contribuable en permet aisément l'exécution. La vérité serait plutôt que les agents fiscaux éprouvent de grandes difficultés à appliquer une réglementation touffue et souvent renouvelée. Mais ce n'est point là un défaut inhérent à la nature du service. Seule sa mauvaise organisation interne en est la cause. Il constitue une sorte de faute permanente du service, dont l'administration doit seule pâtir.

b) IDÉE DE POUVOIR DISCRÉTIONNAIRE.

Il ne reste donc pour justifier la gravité exigée de la faute que l'idée de pouvoir discrétionnaire (67). Le fisc en ma-

(67) Sur la notion générale de pouvoir discrétionnaire, cf. R. Bonnard : *Le pouvoir discrétionnaire des autorités administratives et le recours pour excès de pouvoir* (Revue du droit public 1923, page 363) ; E. Giraud : *Etude sur la notion de pouvoir discrétionnaire*, Revue Générale d'administration, 1924, page 206) et J. Lodovici : *L'évolution dans la notion de pouvoir discrétionnaire* (Thèse, Lille, 1937).

tière de poursuites est juge du moment d'agir et de la portée des mesures prises. Si bien que le contentieux ne peut s'immiscer dans cette appréciation. Le Conseil d'Etat ne se permet de retenir la responsabilité que lorsque se révèle dans l'action administrative une inopportunité manifeste, lorsqu'apparaît la faute d'exceptionnelle gravité.

Mais sans doute exagère-t-on le caractère discrétionnaire que présente le pouvoir fiscal dans le recouvrement des contributions directes comme en d'autres matières, notamment en cas de taxation d'office (68). Pour le moins, ce caractère n'est pas général. L'administration se trouve en maints endroits liée par des règles légales, voire par des principes évidents de logique: aucune marge discrétionnaire d'action ne justifie que le service fasse erreur dans la saisie à effectuer et l'exécute sur un autre que le débiteur d'impôt (69).

Peut-être même l'intensité de ce pouvoir discrétionnaire n'est pas d'un degré si haut. L'abus du droit tend justement à approprier l'exercice du pouvoir au dessein poursuivi. Il faut aller plus loin encore dans ce sens. La marge d'appréciation dont bénéficie le fisc doit servir à assurer une meilleure efficacité, un dosage de son action mieux adapté aux circonstances. L'immunité contentieuse concourrait bien mal à ce but, qui permettrait à l'administration de le méconnaître impunément. Le Conseil d'Etat se plaît à souligner le caractère de service public qui s'attache au recou-

(68) Ainsi en est-il pour l'impôt général sur le revenu, lorsque le contribuable n'a pas fait de déclaration.

(69) Ainsi : Arrêt *Consorts Acker* C. d'E. : 1^{er} déc. 1937 (Rec. 985); cf. page 122, note 97.

vement des contributions directes. Qu'il donne au mot sa pleine signification et qu'il mette quelque peu la chose au service de ses usagers involontaires ! Le fisc pèse assez lourdement sur les contribuables pour qu'il puisse répondre de sa moindre faute.

SECTION TERMINALE

§ I. — Caractères généraux de la faute du service fiscal

a) SON CARACTÈRE OBJECTIF.

Cette étude de la faute témoigne de l'attitude particulièrement objective dont le Conseil d'Etat fait preuve à l'égard de la responsabilité fiscale. Sans doute, le juge administratif recherche bien, d'ordinaire l'irrégularité du service et non la faute d'intention. Mais sa rigueur se révèle ici spécialement. Son appréciation se montre réservée devant le comportement des services d'imposition. Il ose à peine se prononcer de lui-même sur les conditions de leur bon fonctionnement, fixer le type du service correct. Il s'en remet surtout au droit existant, et sa sanction frappe la violation d'une règle précise. Il joue quelque peu le rôle d'un enregistreur automatique.

Ce *légalisme* tient assurément aux caractères originaux de l'activité fiscale que des textes nombreux régissent minutieusement. La loi détermine la mesure de son pouvoir et ses limites. Mais, sans doute, il entre là de la timidité. La responsabilité du fisc est une conquête toute nouvelle encore de la jurisprudence administrative. Celle-ci à ses débuts montrait un défaut pareil de hardiesse. Elle prenait appui sur la loi. Seule, une violation flagrante des textes pouvait la décider. Depuis, elle s'est mise à forger un droit prétorien ; et on sait de quelle initiative elle est capable. Pourquoi la responsabilité fiscale ne suivrait-elle point la

même progression ? Certes l'administration fiscale se défend bien. Et elle préfère parfois céder gracieusement en fait plutôt que de s'entendre condamnée par un arrêt de principe. On l'a vue en d'autres matières, faire effacer par une loi l'œuvre des Juges. Mais la réparation de ses fautes s'avère d'une trop naturelle justice pour que le principe ne finisse point par produire toutes les conséquences. Un jour viendra où toute irrégularité du fisc, qu'elle enfreigne ou non une loi, engagera sa responsabilité. Le Conseil d'Etat se doit de définir à l'égard des services d'impôt le savoir-vivre juridique.

b) SON CARACTÈRE MORAL.

Par là se manifeste le caractère moral que revêt aussi la responsabilité fiscale. Non pas que le juge scrute les intentions et pèse la culpabilité ; mais il enregistre impitoyablement l'infraction au bon fonctionnement du service, quand bien même elle n'entraînerait point de conséquence dommageable et qu'il serait donc sans utilité pratique de dévoiler la faute de l'administration. Cette attitude se marque dès les premières décisions de la jurisprudence : ainsi l'arrêt *Demoreuil* souligne l'erreur commise dans une procédure de saisie sans reconnaître de préjudice, car la mesure n'avait point été suivie d'effets d'exécution. Le Conseil d'Etat tient à cœur de pourchasser en soi toute défaillance du service qui fait tort au bon ordre général, si elle n'en fait à personne en particulier. Le contentieux de la responsabilité se rapproche ainsi singulièrement de celui de l'excès de pouvoir et tend comme lui à réaliser une censure tout à la fois objective et morale de l'activité administra-

tive. La notion de faute du service se montre à cet égard un instrument d'un maniement commode et d'effet pénétrant. Il est donc peu d'espoir que la responsabilité fiscale prenne quelque jour appui sur les notions différentes de risque ou d'enrichissement sans cause.

§ 2. — Des chances d'une responsabilité fiscale sans faute

ARTICLE PREMIER. — *La notion du risque*

On s'est plu à opposer la faute au risque. En réalité, dans une exacte symétrie, c'est la notion de cause matérielle qui fait pendant à celle de faute. Les systèmes fondés sur le risque négligent eux aussi l'élément l'illicéité. Mais ils vont plus loin encore; ils permettent de présumer le rapport de cause à effet à l'intérieur d'un certain cercle d'activité. Ce sont des procédés commodes et quasi-automatiques. Néanmoins le besoin ne paraît nullement s'en faire sentir en matière fiscale. Les opérations du service sont suffisamment définies et précises pour que, d'un acte quelconque, on puisse aisément remonter à l'auteur. Un échafaudage légal de présomptions s'avère sans intérêt. Et moins encore la dispense de l'élément d'illicéité serait opportune. Jadis, sans doute, la législation des impôts non-directs s'est servie d'un succédané de l'idée de risque pour indemniser des saisies mal fondées sans avoir à porter atteinte à l'infailibilité étatique. Les temps ont changé. Et l'administration se voit soumise largement à la censure morale du Conseil d'Etat. Celle-ci doit tout particulièrement s'exercer sur l'activité fiscale que la loi règle étroitement. L'imposition nécessite des opérations juridiques

bien plus que des actes matériels. Appliquer là un système de responsabilité pour risque serait aussi absurde dans son principe que d'un vain effet.

ARTICLE 2. — *La notion d'enrichissement sans cause*

La notion d'enrichissement sans cause paraît mieux adaptée à la nature des actes fiscaux. A vrai dire, elle ne peut prétendre servir de fondement véritable à la responsabilité. En soi, le problème de l'existence d'une action en répétition de l'indû se pose en marge du contentieux de l'indemnisation, que cette action double (70) ou à qui elle supplée (71). Quelques auteurs pourtant, comme Hauriou (72), useraient volontiers de ce moyen pour satisfaire certaines demandes en dommages-intérêts. Et M. Jèze procède en partie de cette conception quand, d'une façon générale, il envisage la responsabilité administrative comme l'instrument d'une répartition plus équitable des charges publiques.

Or il est bien vrai, en matière d'assiette fiscale, que la faute de service conduit au remboursement de l'imposition erronée. La réparation prend la forme d'une restitution de l'indû. Aussi bien un contribuable a-t-il fondé sur l'absen-

(70) Ainsi pour les contributions directes, indirectes et les droits de douanes ; cf. Arrêt *Constantinovitch*, C. d'E. 10 juillet 1937 (Rec. 688).

(71) C'est le cas en matière de droit d'enregistrement et de timbre. Cf. L. Lebeau : *La restitution de l'indû en ce qui concerne les droits d'enregistrement* (thèse, Alger, 1930).

R. Levecq : *De la restitution des droits d'enregistrement* (thèse, Lille, 1930).

A. Fèvre : *La restitution des droits d'enregistrement* (thèse, Paris, 1933).

(72) Cf. l'exposé critique de l'opinion de Hauriou que fait M. Duez dans *La responsabilité de la puissance publique en dehors du contrat*, pages 314 et suivantes.

ce de cause licite son action en dommages-intérêts qui tendait au remboursement d'une taxe irrégulière. Mais le Conseil d'Etat l'a débouté, parce qu'il avait trempé lui-même dans cette irrégularité et qu'il ne pouvait donc point en incriminer la seule administration (73). Ainsi, pour se prononcer sur le caractère indu d'un enrichissement et sur la nécessité de sa répétition, pour procéder entre les deux parties à une répartition juste des sommes contestées, il faut en définitive s'en référer à l'idée de faute. C'est elle qui joue le rôle essentiel dans un système apparemment fondé sur une notion différente. Et, nous l'avons vu, l'action en répétition qu'a instituée la loi de finances constitue en réalité un recours en responsabilité. La notion de faute doit donc demeurer à la base de la responsabilité fiscale. Elle lui donne un sens et elle justifie son existence à côté du contentieux purement fiscal. Elle est, plus encore qu'en droit privé, l'élément fondamental du contentieux de l'indemnisation.

(73) Arrêt *Société Henri Olive*, C. d'E. 25 novembre 1921 (Rec. 977).

CHAPITRE II

LE PRÉJUDICE

Le préjudice n'est que la mesure de l'indemnisation. La faute du service, en le déclanchant, a déclanché dans son principe la responsabilité du fisc. Et celle-ci dosera ses effets pratiques sur l'ampleur du dommage. Le préjudice constitue avant tout un élément de fait; alors que la faute forme l'élément de droit. A son sujet, le juge se livre à une appréciation matérielle, et les conditions qu'il exige de lui ne s'imposent pas, pour la plupart, comme des éléments nécessaires à son existence. Elles sont bien plutôt des modalités pratiques dans l'application du système de la responsabilité administrative; elles permettent de borner l'indemnisation dans des limites, sinon rationnelles, du moins équitables, et de ménager ainsi les intérêts du Trésor que risqueraient d'épuiser des dépenses soustraites à l'autorisation budgétaire.

Ces conditions visent essentiellement le préjudice en lui-même, dans son aspect matériel. Elles ont trait à son lien de causalité avec le fait dommageable, à sa détermination et à sa nature. Mais il n'est pas sûr que la faute suffise seule à fournir la coloration juridique

dans les affaires de responsabilité. Cette qualification de droit ne doit elle pas rejaillir sur le préjudice pour que celui-ci puisse être retenu par le juge ? Et n'en est-il pas particulièrement ainsi en matière fiscale ? C'est sur ce point que se terminera l'examen des divers caractères exigés du dommage.

Section I

LIEN CAUSAL DU PRÉJUDICE AVEC LA FAUTE PRÉJUDICES DIRECT ET INDIRECT

On a vu que, pour répondre d'un dommage, il fallait l'avoir causé. Le lien logique entre la faute et le préjudice n'est pas formé d'un maillon isolé. La chaîne des conséquences est infinie. Et, du résultat initial qu'a produit la faute, d'autres découlent. Ils dérivent d'elle médiatement. Faut-il la charger de ces dommages qui lui sont indirects ?

La pure logique fournit une réponse nuancée. On se souvient que la cause n'est que l'une des conditions choisie parmi les innombrables qui concourent au résultat. A mesure que l'on s'éloigne du fait initial, les conditions se multiplient ; et si la cause du préjudice direct demeure déterminante des conséquences ultérieures, c'est dans une mesure moindre, car d'autres circonstances sont venues s'insérer dans la chaîne causale, qui, sans la briser peut-être, l'ont du moins détendue. Le pouvoir de causalité que possédait la faute à l'origine s'est de plus en plus dégradé. Celle-ci se trouve donc responsable de ses conséquences indirectes pour une part atténuée de plus en plus.

Cette dégradation insensible de la responsabilité serait d'une application fort délicate. Et l'on connaît par ailleurs la méfiance des juges français à l'égard de la

notion de causalité. Aussi bien la solution qu'ils ont adoptée est plus brutale. Elle consiste à ne retenir que le préjudice direct qui, seul, a vraiment pour source la faute envisagée. C'est là un procédé commode et favorable aux intérêts de son auteur qui, sinon, n'en finirait plus de répondre de conséquences sans terme.

Mais la difficulté pratique va consister dans les limites à donner à la notion de préjudice direct. L'immédiateté du dommage par rapport à la faute se conçoit aisément dans le principe. Mais les faits ne s'offrent jamais si simplement. Et maints impondérables se glissent, que le juge pourra apprécier plus ou moins favorablement. Il semble que la jurisprudence de la responsabilité fiscale se soit montrée particulièrement timide ici comme ailleurs. La conception du dommage direct se trouve très étroite. Ainsi, l'affaire *Barneyrat* présentait le cas d'un entrepreneur que des abus fiscaux avaient ruiné entièrement et réduit à la plus basse condition. Ce changement de fortune avait obligé le fils à interrompre ses études et à se faire manœuvre. Le Conseil d'Etat a reconnu que ce préjudice était indéniable, mais l'a estimé trop indirect pour pouvoir le retenir. Et pourtant il découlait bien de la ruine du père qui était aussi celle de la famille ; il en formait une conséquence inévitable. Sans doute, la faute du service ne l'avait point causé d'une manière strictement immédiate. Entre elle et lui, la situation du père constituait le chaînon intermédiaire. Et peut-être au fond de la pensée des juges trouverait-on cette idée que, si le dommage subi par la victime a eu des répercussions sur son fils, c'est en raison d'un lien de droit étranger au rapport fiscal, le devoir pater-

nel d'éducation. Ces deux relations juridiques ne devaient point se compénétrer. Le fils était un tiers au regard de l'administration fiscale. Il ne pouvait, pensaient les juges, figurer à titre de victime.

*
* *

Ce point, accessoire dans l'arrêt *Barneyrat*, se retrouve d'une façon plus marquée dans d'autres affaires ; et il conduit à envisager, à côté du type classique de préjudices indirects en cascade, une autre espèce dans laquelle le dommage médiate est relié à la faute initiale, non plus par des chaînons intermédiaires dans une chaîne de causalité matérielle, mais par un rapport de droit qui unit la victime directe à la victime du dommage indirect ; si bien que tout ce qui atteint la première atteint l'autre par un ricochet juridique. L'exemple nous en est fourni par les cautions fiscales. Lorsque des négligences ou des irrégularités de la part des agents ont permis à un contribuable insolvable d'accumuler démesurément sa dette fiscale, que la caution a dû finalement acquitter, cette dernière s'est retournée en responsabilité contre l'administration ; car, disait-elle, ce sont les fautes du service qui l'ont contrainte à remplir effectivement ses obligations de garantie. La jurisprudence, dans la seule espèce où elle s'est prononcée sur le fond, a repoussé cette action en dommages-intérêts (74) : « Considérant,

(74) Arrêt *Puyraveau* C. d'E. 17 janvier 1919 (Rec. 45) — L'arrêt *Amiot* présente un cas analogue. Mais il ne statue que sur la compétence. Cass. civ. 28 octobre 1930 (S. 1931, I, 53)

déclare l'arrêt, que le sieur Puyraveau, agissant en qualité de caution des sieurs Pompidon et Laguionie, négociants en spiritueux, n'est pas recevable à se prévaloir, en vue d'engager la responsabilité de l'Etat, de ce que les irrégularités imputables à un agent de l'administration des contributions indirectes auraient rendu possibles les agissements des négociants qu'il cautionnait ». L'obligation de payer les droits pour la caution, soulignaient les moyens présentés par l'administration, trouvait sa cause dans le contrat de caution, lequel ne comporte aucun engagement réciproque de l'Etat, et non point dans la faute de l'agent. Le pouvoir de causalité que cette faute contient cesse là où des initiatives libres ont engendré par leur action juridique une nouvelle chaîne causale.

Cette solution est sévère. Elle témoigne d'une rigueur particulière de la jurisprudence en matière fiscale. Car généralement le Conseil d'Etat a montré plus de largeur d'esprit que les juges privés à l'égard des préjudices subis par un tiers à raison d'un lien contractuel qui le lie à la victime directe. C'est ainsi qu'il a admis dans le principe le recours de l'assureur (75). Certes c'est le rôle de celui-ci d'indemniser son client victime d'une faute de service. Mais l'on peut dire que les agissements administratifs modifient dans un sens défavorable la situation juridique de l'assureur vis-à-vis de l'assuré, puisqu'ils transforment l'obligation éventuelle d'indemniser en une dette effective. S'il en est bien ainsi pour l'assureur, quand l'administration a causé un accident,

(75) C. d'E. 22 décembre 1924 (S. 1926, III, 1)

il semble injuste de traiter différemment la caution fiscale victime des négligences du service vis-à-vis du contribuable cautionné. Elle est, bien moins que l'assureur, étrangère au service, puisqu'elle s'est engagée à garantie envers lui. Et pour l'affaire *Barneyrat*, l'argument vaut moins encore, car on ne peut détacher la victime de sa famille ; si une faute lui porte préjudice, elle atteint par là-même tous ceux qui sont à sa charge. L'attitude restrictive que la jurisprudence a montrée là ne trouve qu'une justification provisoire dans sa nouveauté encore timide. L'arrêt *Barneyrat* n'a pas osé brûler les étapes. Il a marqué à l'égard de la notion de faute un grand progrès sur les décisions antérieures. Il ne s'est pas cru permis de faire un autre pas en avant en ce qui concerne le préjudice. On l'attend de l'avenir. Le caractère direct du dommage demeurera sans doute une des conditions essentielles de l'indemnisation. Mais le juge de la responsabilité fiscale se doit de l'entendre moins étroitement.

Section II

DÉTERMINATION DU PRÉJUDICE. —

LE PRÉJUDICE CERTAIN

Une fois qu'on a fixé jusqu'où s'arrêtent les effets de la faute, il convient de déterminer exactement le montant de ce préjudice. On exige qu'il soit certain.

La preuve de son existence doit donc être rapportée. Et l'arrêt *Barneyrat* refuse toute indemnité du fait de la vente forcée, parce que le requérant « ne justifie pas que la vente de ses immeubles et de son matériel n'ait pas eu lieu au profit de la liquidation de son entreprise ». Cependant on sait que le juge administratif n'apporte pas en matière de preuve les mêmes exigences que le juge civil. Il n'en exige que l'amorce. Et lui-même obtiendra les précisions nécessaires par son instruction de l'affaire (76). De son côté, l'arrêt *Seligman* (77) déclare qu'« en l'absence de justifications nécessaires de l'importance du préjudice subi par le requérant, il appartient au ministre des Finances, avant de statuer sur l'indemnité, de recourir à une expertise en vue de l'évaluation du dommage ».

(76) Arrêt *Gillard C. d'E.* 3 novembre 1933 (Rec. 955) : « Considérant qu'il résulte de l'instruction que le Conseil du contentieux a fait une juste appréciation tant de la qualité que du prix qu'aurait pu retirer *Gillard* de ses récoltes que l'administration a fait saisir et vendre en violation des dispositions édictées par le décret du 13 juin 1915 ».

(77) Arrêt *Seligman, C. d'E.* 19 juin 1925 (Rec. 592).

*
* *

Que la preuve soit fournie par le requérant, par une expertise ou par l'instruction, elle doit établir que le dommage est certain dans sa réalisation comme dans son étendue. L'exclusion du simple préjudice éventuel n'offre en matière fiscale aucune particularité. Il en va différemment pour la détermination de l'étendue, quand le préjudice porte sur l'assiette. Son appréciation s'effectue alors de manière quasi-automatique. Le dommage se chiffre exactement à la différence qui existe entre la taxation erronée et le montant de l'impôt réellement dû (78). Et ce résultat vaut à titre de limite maximum pour les dommages accessoires à l'assiette, par exemple dans le cas d'une erreur de renseignement. L'arrêt *Jacque* nous en fournit une illustration (79). L'administration des douanes avait indiqué à ce négociant un tarif d'importation moins élevé que celui auquel se virent finalement imposées les marchandises à leur entrée en France. Si bien que le bénéfice de l'opération se changeait en perte. Aussi le requérant préféra réexporter ses marchandises. Et il réclama une indemnité pour les pertes que lui avait causées la faute du service. Dans un pareil cas le dommage se trouvait au plus égal à la différence entre le tarif effectif et le tarif indiqué par erreur ; car, sinon, le négociant aurait persévéré dans son trafic d'importation. Cette différence constitue donc bien la limite certaine du dommage dans son étendue.

(78) Par arrêt *Compagnie générale parisienne des tramways*. C. d'E. 21 février 1913 (Rec. 248)

(79) Arrêt *Jacque*, C. d'E. 16 janvier 1935 (Rec. 62)

Section III

NATURE DU PRÉJUDICE : DU PRÉJUDICE MORAL

Sans doute entre-t-il de ce désir d'une détermination précise dans l'attitude de la jurisprudence envers le préjudice moral. Car en soi la nature du dommage n'explique pas un traitement inégal. Il semble juste que toute lésion trouve réparation. La difficulté réside dans l'équilibre à établir entre elle et le dommage. Car on parvient mal à peser le préjudice moral comme à lui trouver un contrepoids.

§ I. — Le préjudice purement moral

Toute faute entraîne des résonnances multiples. Elles ne consistent pas seulement dans l'atteinte précise à un droit, mais encore dans le fait même de l'injustice subie. Réparer la lésion n'empêche pas que, durant un moment, la paix de l'ordre n'ait été troublée, et que, pour retrouver justice, la victime n'ait dû se dépenser en actes. C'est à ce tort de principe que correspondait dans les droits primitifs la part de la composition qui excédait la réparation stricte du dommage. D'autres dommages peuvent exister, qui, pour être moins abstraits, présentent le même caractère d'immatérialité : par exemple la déconsidération qu'ont pu entraîner des mesures publiques de saisie immotivées. Ils sont d'une

étendue vague qui s'avère difficile à apprécier. Bien plus, le juge éprouve autant de répugnance que d'embarras à les réparer.

Car il subsiste dans cette réparation des préjudices moraux un goût de vengeance qui est étranger au contentieux moderne de la responsabilité civile. Celui-ci se fonde sur le principe romain de l'indemnisation en argent, limitée à l'étendue exacte du dommage. La monnaie constitue en effet la plus commune mesure des valeurs économiques. Par suite, elle s'applique parfaitement à tous les dommages qui portent justement sur quelque bien du monde économique; que ce soit un préjudice *in re*, comme l'atteinte physique à la personne ou aux objets de propriété ou comme la privation de jouissance résultant d'une saisie; que ce soit aussi un préjudice patrimonial précis, à la suite d'une taxation excessive ou de la moins-value qu'a procurée une vente forcée.

Par contre le préjudice moral se prête mal à une traduction monétaire. En soi, il est sans équivalence avec l'argent; et l'octroi d'une indemnité constituerait en réalité une sorte de peine privée qui nous ramènerait aux temps depuis longtemps révolus où la composition dépassait le dommage subi. Seule une réparation morale peut convenir au préjudice moral. Et c'est bien dans ce sens que s'est orientée la jurisprudence fiscale en prononçant en pareille matière une pure sanction de principe. Ainsi, dans l'affaire *Demoireuil* (80), où l'instruction n'avait pu relever de préjudice

(80) Arrêt *Demoireuil*. C. d'E., 1 juillet 1927 (D. 1928, III, 21)

d'ordre matériel, puisque l'avis public de saisie n'avait point encore été suivi d'exécution, le Conseil d'Etat se plut néanmoins à souligner solennellement la faute du service, n'accordant à la victime « d'autre réparation que la mise à la charge de l'Etat des dépens exposés ». Par là se manifeste dans le contentieux subjectif de la responsabilité une certaine attitude objective de la haute juridiction qui ne perd jamais de vue son rôle de censeur moral de l'administration. Cette attitude se retrouve dans l'arrêt *Fleur-Santucci* (81) où, « en l'absence de toute justification sur l'étendue du préjudice », le Conseil estime faire « une appréciation suffisante de la réparation à laquelle les requérants avaient droit, en leur allouant la somme de un franc et en condamnant l'État aux dépens ».

§ II. — Le préjudice moral à répercussions matérielles

Si pareille réparation de principe correspond à merveille au dommage purement moral, elle s'avère, à l'excès, platonique quand celle-ci comporte des répercussions matérielles. Il convient alors d'accorder une compensation du même ordre. Et en vérité on se trouve alors devant une espèce de préjudice patrimonial général. Certains auteurs, comme Hauriou (82), ont vu un cas de ce genre dans l'affaire *Demoreuil* ; et ils se sont élevés contre l'attitude restrictive du Conseil d'Etat dans cette espèce fiscale. L'éminent arrêtiiste du recueil Sirey

(81) Arrêt *Fleur-Santucci*, C. d'E., 25 octobre 1935 (Rec. 983).

(82) Note au Sirey 1927, III, 107.

l'interprétait comme un recul léger de la jurisprudence administrative, qu'expliquerait avant tout le souci de ménager les intérêts du Trésor. Il est vrai que la publicité faite à des mesures de poursuites injustifiées a pu porter atteinte à la considération et au crédit dont jouissait la victime et, par là, nuire sérieusement à la marche de ses affaires. Mais, comme le fait remarquer M. Trotabas dans sa note (83), le requérant n'apporte à ce sujet aucune précision qui eût permis d'apprécier le montant du préjudice. On ne sait pas même s'il exerce une profession commerciale que risque d'affecter un crédit devenu méfiant. Le Conseil d'Etat a été sans doute heureux de profiter de ces circonstances imprécises pour ne point se hasarder trop avant sur une route neuve encore. Et il a cru effacer suffisamment la déconsidération qu'avait pu provoquer la faute administrative en dénonçant publiquement celle-ci.

L'arrêt *Gillard* est d'ailleurs venu, cinq ans après, consacrer la réparation pécunière du préjudice moral, lorsqu'il est susceptible de comporter des conséquences patrimoniales défavorables : « Considérant, dit l'arrêt, que la saisie et la vente des récoltes de Gillard ont été de nature à porter atteinte à la situation du requérant vis-à-vis des indigènes ; que le Conseil du contentieux a fait une juste évaluation du dommage subi par Gillard en lui allouant 1.200 piastres de ce chef » (84). Cette décision marque un progrès manifeste dans la jurisprudence administrative générale sur le préjudice moral. Car, jusque là, le Conseil d'Etat n'avait accordé d'indemnité

(83). D. 1928, III, 21.

(84) Arrêt *Gillard*, C. d'E., 3 novembre 1933 (Rec, 995).

que pour autant que le dommage puisse se chiffrer avec précision : ainsi pour le commerçant atteint dans sa réputation, dont les livres de caisse révèlent bien un volume d'affaires réduit. Mais ici, le préjudice, s'il est probable, n'est point effectivement prouvé. Et il est, pour le moins, d'une évaluation arbitraire. Le Conseil d'Etat paraît donc se départir de la rigueur qui l'opposait à la jurisprudence plus libérale des tribunaux judiciaires (85). Il suffirait désormais au préjudice moral d'être éventuel. A son encontre cède la règle du dommage effectif.

(85) Cf. sur ce point la note précitée de M. Trotabas.

Section IV

LE PRÉJUDICE EXCEPTIONNEL : D'UNE QUALIFICATION JURIDIQUE DU PRÉJUDICE

Ces notions de préjudice direct, certain et matériel sont autant de conditions que le juge impose à l'admission des recours en dommages-intérêts. Mais elles ne suffisent pas à déclancher la réparation. Ce sont avant tout des exigences de fait, dont la raison conçoit aisément qu'on puisse changer le régime. Reste une dernière condition qui est plus nécessaire encore, car elle se situe sur le plan des exigences juridiques. C'est que le préjudice soit exceptionnel. Il ne doit pas consister dans une gêne courante de la vie en société, ni plus précisément dans une charge publique. Il n'apparaît que dans la violation du droit. L'intérêt lésé doit se trouver couvert d'un certain vêtement juridique pour prétendre à la qualité de préjudice.

§ I. — Faute violant un droit subjectif

C'est la faute elle-même qui souvent fournit cette qualification de droit. Elle consiste fréquemment dans la violation d'un droit subjectif. Et cette rupture, qui confère à l'acte dommageable sa couleur fautive, donne aussi à la lésion son caractère juridique. C'est le cas le plus commun en droit privé, quand se heurtent deux

activités indépendantes l'une de l'autre. Il se produit aussi en droit administratif. Ainsi pour le douanier qui blesse un innocent promeneur alors qu'il surveille la frontière ou qui dégrade par maladresse un objet soumis à sa vérification. Le droit de l'homme à son intégrité corporelle, le droit de propriété se trouvent en effet atteints en dehors de toute raison. C'est là encore le choc de deux activités qui jusque là faisaient chemin séparé.

§ II. — Faute violant le droit objectif.

Mais cette hypothèse se présente assez peu en droit administratif. Il est rare que la victime fût sans lien préalable avec la puissance publique. Le plus souvent la faute est intervenue au sein d'un rapport juridique entre l'administration et l'administré. Elle a consisté dans une violation de la loi du service, c'est-à-dire d'une règle de droit objectif. Cette atteinte au droit objectif suffit à caractériser la faute. Ne faut-il pas de plus, pour qu'il y ait préjudice, que la lésion dont souffre la victime ait porté sur un de ses droits subjectifs ?

ARTICLE I. — *Existence sous-jacente d'un droit subjectif*

Remarquons-le, cette situation sera fréquente. Le rapport préalable qui unissait le service à l'administré ressortissait au droit public. Il se trouvait exorbitant du droit commun. Et il conférait le caractère légal de charge publique à une position onéreuse qui, sinon, aurait constitué la lésion d'un droit subjectif ; c'est la loi

qui marque la différence entre un impôt et une exaction ; c'est elle qui fait une saisie régulière de ce qui ne serait autrement qu'une voie de fait. Le pouvoir qu'elle attribue à l'Etat à la propriété de suspendre dans leur efficacité juridique les droits ordinaires des individus. Mais si la puissance publique dépasse les bornes de la loi, elle perd par là-même sa base juridique, et le droit commun réapparaît ; les actes de l'administration ne constituent plus que des atteintes sans droit aux droits subjectifs des administrés. En même temps que la faute apparaît dans la violation d'une règle objective, le droit subjectif atteint révèle le préjudice.

ARTICLE 2. — Absence de droit subjectif

Mais il peut arriver que la faute du service lèse un simple intérêt. Sans doute l'autonomie du droit administratif permet au Conseil d'Etat d'entendre à sa manière les droits subjectifs de l'administré et de se montrer au besoin plus libéral que le juge civil. La question cependant reste entière dans son principe ; et il advient en pratique qu'elle se pose. Faut-il considérer encore qu'il y ait préjudice susceptible d'une réparation ? La jurisprudence administrative ne le pense généralement pas. L'on sait qu'à la suite des accidents causés par les automobiles de l'Etat, toute indemnité est refusée à la concubine de la victime (86). Et l'extension de cette solution aux collatéraux de la victime (87) montre qu'elle n'est point

(86) Arrêt *demoiselle Ruchelon*, C. d'E. 11 mai 1928 (S. 1928, III, 97).

(87) Arrêt *consorts Lesterlin*, C. d'E. 20 mars 1935 (Rec. 374).

motivée par de seules raisons de moralité. « Pour obtenir en justice la réparation d'un préjudice, déclare sans ambages le Conseil d'Etat, il ne suffit pas d'un intérêt, mais il faut pouvoir justifier d'un droit lésé » (88).

On retrouve cette attitude restrictive en matière fiscale. A vrai dire, l'espèce qui y a donné lieu (89) ne laisse pas d'offrir quelque obscurité. On se trouve en présence d'une faute de service caractérisée de la part d'une perception qui a violé le secret fiscal en délivrant un extrait du rôle à un tiers. Et le juge administratif se plaît à souligner l'exceptionnelle gravité de cette faute, alors que, d'ordinaire, il se dispense de rechercher la faute quand aucune conséquence dommageable n'en résulte (90). Ce tiers recevait une pension alimentaire du contribuable, dont la véritable situation de fortune a été révélée par l'indiscrétion fiscale. Et il a pu ainsi obtenir de la cour de Grenoble une augmentation de sa pension. La faute du service de perception a donc eu pour consé-

(88) Les tribunaux judiciaires ne sont pas restés indifférents à cette attitude. On sait qu'ils se sont finalement ralliés à la solution du Conseil d'Etat en matière de réclamations de la concubine (Cass. crim. 13 février 1937 et civ. 27 juillet 1937 ; D. 1938, I, 5). Et une décision récente du tribunal correctionnel de Grenoble (en date du 17 avril 1941. Jurisclasseurs J. C. P. 1725 ; note Teitgen) se montre, à propos d'organisation de la production laitière, particulièrement nette. « Attendu, dit le jugement, que cette base elle-même (dement 21.000 litres de lait) ne constitue pas un préjudice réellement subi par la société coopérative ; qu'il convient, en premier lieu, de remarquer que la législation en vigueur à laquelle il a été contrevenu par les inculpés a eu pour seul objet d'organiser le marché laitier dans l'intérêt général en réalisant une meilleure répartition des produits laitiers commandée par les difficultés et les exigences de l'heure présente, mais n'a pu avoir et n'a pas eu pour but ni pour effet de créer un privilège et une source obligatoire de bénéfice pour des intérêts privés... »

(89) Arrêt *Fleur-Santucci*, C. d'E. 25 octobre 1935 (Rec. 983).

(90) Cf. notamment, arrêt *Baléchat*, C. d'E., 9 janvier 1925 (D. 1925, III, 65)

quence d'accroître une charge de ce contribuable. Elle l'a bien atteint dans un de ses intérêts. Mais, déclare le Conseil d'Etat, il n'a point été lésé dans ses droits par le chiffre auquel l'arrêt de Grenoble a fixé la pension. Et il est vrai que la position du requérant se présentait sous un jour défavorable. La faute administrative n'avait fait en somme que dévoiler la vérité sur sa fortune. Elle avait eu pour seule conséquence de relever à son juste niveau une pension d'un chiffre trop bas. Loin d'engendrer une injustice, elle avait abouti à faire cesser l'injustice dont bénéficiait jusque là le contribuable. Le Conseil d'Etat ne pouvait donc équitablement accueillir son recours en dommages-intérêts.

Mais a-t-il usé d'une bonne raison pour motiver son refus ? Si la charge accrue qui pesait sur le contribuable ne constituait point un préjudice lésionnaire, c'est qu'elle résultait d'une obligation indépendante, dont la cour de Grenoble n'avait fait que tirer les justes conséquences. Elle avait donc sa cause véritable dans cette obligation. Et l'indiscrétion fiscale n'en avait fourni que l'occasion. Faute et charge se trouvaient en réalité sans lien de cause à effet. Mais on a vu quelle méfiance les juges français avaient pour la notion de causalité (91). Ils ont préféré mettre l'accent sur l'absence de droit lésé.

*
* *

Et quelle que soit l'espèce qui a permis à la jurisprudence de s'affirmer, c'est celle-ci en définitive qu'il convient d'apprécier dans son principe. La même

(91) Cf. dans cette même partie, la section I du chapitre 1.

rigueur se justifie-t-elle quand l'intérêt que la faute du service atteint ne se trouve plus comme ici illégitime ? Elle aboutit à priver de la protection juridique les intérêts que recouvre seulement une règle de droit objectif. Les lois établiraient ainsi deux catégories de situations : sur les unes, le sujet aurait un véritable droit assorti de la sanction des dommages-intérêts ; les autres ne seraient pour lui qu'un don chanceux du hasard qu'une chance contraire pourrait retirer sans réparation possible (92).

La rigueur d'un pareil système ne serait pas sans logique. Il peut sembler rationnel de ne connaître en droit que de la violation de droits véritables. Mais alors la notion de faute de service présenterait l'inutilité d'un pléonasme juridique. A quoi bon rechercher si le service a méconnu les règles de son bon fonctionnement, puisque l'action administrative a eu pour conséquence d'atteindre un droit précis de la victime. La responsabilité exige, pour être engagée, la transgression du droit ; elle ne demande pas que cette violation soit double. Si celle-ci est incorporée à la notion de préjudice, plus n'est besoin de la rechercher dans la faute.

C'est dire, puisque la faute de service est le pilier de la responsabilité administrative et que son rôle n'est

(92) Certains arrêt rendus en matière fiscale (arrêt *Vinyès*, C. d'E., 21 mai 1897, au S. 1899, III, 60 ; arrêt *Currie et C^{ie}*, C. d'E., 14 décembre 1906, au S. 1909, III, 44) présentent même le cas de lois « établies dans le seul intérêt du Trésor », dont la violation ne constituerait pas une faute vis-à-vis de tiers. Et il est vrai, en fait, que ces règles n'offraient d'utilité que pour les intérêts comptables de l'Etat, si bien que leur transgression se trouve sans lien de cause à effet avec les dommages invoqués. Ce motif d'absence de causalité eût été le bon pour repousser les recours en dommages-intérêts. Car, prise dans son principe, la notion de loi dans l'intérêt d'une seule partie paraît d'une portée trop dangereuse pour qu'on puisse la tolérer.

pas près de s'effacer, que la condition imposée à l'admission du préjudice relève sans doute d'une sévérité excessive. Dès qu'une infraction a été commise à l'ordre juridique, l'auteur se trouve dans son tort. Il a troublé injustement des intérêts légitimes. Il est juste qu'il les répare. Et à la vérité, cette distinction entre droits subjectifs et simples intérêts procède pour beaucoup d'une question de mots. Les droits seraient les intérêts que le régime juridique reconnaît et protège. Mais la liste des droits subjectifs et encore moins des situations administratives subjectives n'est pas inscrite dans nos lois. C'est le juge qui procède à cette reconnaissance par le fait même qu'il sanctionne leur violation. Dire qu'un intérêt atteint ne sera pas réparé parce qu'il ne constitue pas la violation d'un droit, c'est, de la part des tribunaux, estimer seulement qu'il n'est pas digne de figurer dans leur liste des intérêts à protéger juridiquement. Ce n'est donc point là une opération de droit qui consisterait à vérifier si tel cas rentre bien dans une catégorie juridique ; c'est uniquement une appréciation de fait. En définitive, l'exigence d'un droit subjectif lésé signifie que les juges sont libres de retenir les dommages qu'il leur plaît d'indemniser.

Or les seuls intérêts qui devraient encourir la défaveur des tribunaux sont ceux qui s'avèrent illégitimes, parce qu'ils découlent d'une situation immorale — comme c'est le cas de la concubine — ou injustes — le contribuable de l'affaire *Fleur-Santucci* payant à l'origine une pension plus faible que ne le devait sa situation de fortune véritable —. Ce sont là des circons-

tances étrangères aux éléments mêmes de la responsabilité, qui viennent apporter au dommage leur couleur particulière. Si bien que la notion d'intérêt illégitime devrait figurer comme théorie d'exception. Tout intérêt que la morale ni le droit ne réprouvent pas serait, au contraire, admis pour légitime et à ce titre, susceptible, quand il se trouverait atteint, de recevoir réparation. C'est dans la faute que réside la condition juridique du contentieux de l'indemnisation. A la notion de préjudice ne devraient se rattacher que les exigences de fait nécessaires au calcul de la réparation.

CHAPITRE III

La Réparation

La reconnaissance du dommage conduira le juge à en accorder réparation. Celle-ci forme l'aboutissement du contentieux de la responsabilité. Et en indemnisant la victime, elle frappe par là même le coupable.

Section I

NATURE DE LA RÉPARATION

Sans doute, nous sommes sur le terrain de la responsabilité civile, où la sanction a perdu son caractère de peine. Son rôle se trouve de pure compensation. Aussi bien se traduit-elle en argent, qui s'offre comme la plus commune mesure des valeurs économiques.

On a vu pourtant qu'il se présente certains préjudices moraux qui répugnent à se voir monnayés. Ils réclament une réparation de même ordre qu'eux. Le Conseil d'Etat l'a cherchée sous la forme d'une sanction de principe. De cette solution les arrêts *Demoreuil* et *Fleur-Santucci* constituent les exemples en matière fiscale : le premier se borne à mettre les dépens à la charge de l'Etat, le second le condamne à un franc de dommages-intérêts. Ces décisions d'ailleurs servent de

conclusion à des espèces de nature assez différente. L'affaire *Demoreuil* présente bien un préjudice moral de déconsidération publique, que la reconnaissance solennelle de l'erreur fiscale est susceptible d'effacer. Il existait au contraire dans l'autre espèce une lésion effective d'intérêt, que les juges ont écartée pour des raisons déjà notées (93). L'octroi de dommages-intérêts symboliques correspond plutôt ici à la proclamation du principe d'un droit éventuel à réparation. Quoi qu'il en soit, la jurisprudence administrative paraît s'orienter dans une voie rationnelle en s'efforçant d'ajouter au préjudice moral une réparation de même nature. On peut souhaiter seulement qu'une publicité particulière procure à celle-ci une plus large efficacité.

(93) cf. plus haut, pages 220 et 221.

Section II

ÉTENDUE DE LA RÉPARATION

La réparation se mesure sur le dommage effectif. Et par là, la responsabilité administrative du fisc s'oppose au droit fiscal qui, on s'en souvient, fixe forfaitairement les dommages-intérêts en cas de saisie mal-fondée. Le système de l'exacte réparation est assurément plus équitable, mais aussi moins facile à manier. S'assurer de tout le préjudice, et de lui seul, n'est pas toujours facile en pratique. La distinction du dommage accessoire, qui est réparé, d'avec le dommage indirect, qui ne l'est point, la détermination du préjudice résiduel se trouvent simples dans leur principe, mais non pas toujours dans leur application. Il n'y a nul doute que le droit de la responsabilité fiscale n'obéisse à ces règles courantes. Pour autant que sa jurisprudence se soit manifestée, elle témoigne d'une certaine timidité, dont nous avons déjà vu maints effets au long de cette étude.

Les conclusions de l'arrêt *Barneyrat* nous montrent l'habileté du Conseil d'Etat à rogner les divers éléments de préjudice invoqués et finalement à faire luire l'appât d'un chiffre global qui ne correspond qu'à une faible part des dommages additionnés. C'est là un effet de craintive jeunesse, qui devra cesser avec l'âge.

Section III

LIQUIDATION DE LA RÉPARATION

Un autre usage fréquent du Conseil d'Etat est de borner son rôle à la décision de principe, confiant à d'autres autorités plus près du justiciable le soin de liquider la réparation. On en trouve quelques exemples en matière fiscale, qui commettent cette charge à l'administration active (94), ou même aux juges inférieurs, lorsque la haute juridiction n'a tranché qu'en appel (95). Cette transmission de fonction ne laisse pas d'ailleurs le requérant aux dangers de l'arbitraire administratif. Le Conseil d'Etat peut, au lieu d'accorder à l'autorité désignée de pleins pouvoirs d'appréciation, limiter son rôle à la simple application de principes de calcul que lui-même aura établis. Ainsi l'arrêt *Compagnie parisienne des tramways* précise que l'indemnité à liquider devra être égale à la différence entre les droits acquittés et les droits d'abonnement. D'ailleurs, si le requérant ne se trouve point satisfait de la liquidation opérée par l'administration, il lui sera alors loisible de revenir devant le Conseil d'Etat qui conserve la haute main sur la réparation, comme il l'a sur les autres éléments de la responsabilité.

(94) Arrêts *Compagnie parisienne des tramways*, C. d'E., 21 février 1913 (Rec. 248); *Jacque*, C. d'E., 16 janvier 1935 (Rec. 62); *Deydier*, C. d'E., 26 octobre 1939 (Rec. 547).

(95) C'est le cas dans les colonies, où le Conseil du contentieux est juge en premier ressort : arrêt *Beauville*, C. d'E., 11 avril 1930 (Rec. 462).

CONCLUSION

Le fisc s'est vu progressivement soumis aux règles générales de la responsabilité administrative. L'application n'en a pas été pure et simple. Si l'autonomie de droit et de juridiction a cédé, si au contentieux fiscal interne s'est superposé un contentieux externe du service fiscal, les traits originaux qui caractérisent cette activité administrative demeurent. Et le droit commun a dû s'y adapter spécialement.

La responsabilité fiscale pour faute de service paraît dans son ensemble témoigner d'une rigueur juridique qui contraste avec la souplesse dont à l'ordinaire fait preuve la jurisprudence administrative. En cette matière, le Conseil d'Etat se montre particulièrement strict dans l'admission des faits ; et il éprouve le besoin d'appuyer ses décisions sur quelque texte précis de loi. Pareille attitude tient assurément à ce *légalisme* qui marque si profondément l'activité des services de l'impôt. Elle conduit à limiter le pouvoir d'appréciation des juges et à le figer en un simple rôle d'application qui semble mécanique et qui rappelle le caractère objectif du contentieux fiscal interne.

Ce peut, à l'occasion, être favorable au justiciable. Ainsi l'on a vu que les illégalités de forme ou de compétence, qui n'engagent pas communément la responsa-

bilité administrative parce qu'il est toujours facile au service de les effacer sans que les résultats en soient modifiés, ont été au contraire retenues comme fautes de service en matière fiscale (1).

Mais c'est là une exception. Le plus souvent, la rigueur qui se manifeste dans le domaine de la responsabilité fiscale produit des effets restrictifs, sur la notion de faute comme sur celle de préjudice. Les seules violations formelles de la loi se trouvent sanctionnées, tandis que la marge discrétionnaire de pouvoir dont souvent jouit le fisc échappe au contrôle du contentieux. Ainsi le service peut impunément abuser de son droit à poursuivre quand il n'en dépasse pas les strictes limites. Il peut même commettre des fautes qui n'engagent pas sa responsabilité, si elles ne présentent pas le caractère d'« exceptionnelle gravité » qu'exige la jurisprudence.

Pareillement le préjudice se trouve étroitement entendu. L'arrêt *Barneyrat* n'a retenu que les conséquences immédiatement directes de la faute administrative; et encore s'est-il borné aux dommages effectivement prouvés, si bien que le montant global des dommages-intérêts est d'un taux manifestement insuffisant. Le Conseil d'Etat paraît aussi abuser du procédé peu dispendieux qui consiste à accorder une pure réparation de principe, soit parce que le préjudice est d'ordre moral (2), soit parce qu'il ne constitue pas la lésion véritable d'un droit (3); et cette dernière solution conduit à exiger à côté de l'illicéité contenue dans la

(1) Arrêts *Demoreuil* et *Beauville*.

(2) Arrêt *Demoreuil*.

(3) Arrêt *Fleur-Santucci*.

faute une seconde violation du droit qui serait nécessaire à la notion de préjudice.

On voit que, si la règle générale de la responsabilité administrative a triomphé du particularisme fiscal, la portée en est assez restreinte. Ce n'est pas à dire, sans doute, que le fisc demeure en principe irresponsable, comme incline à le penser M. Troabas dans sa note sous l'arrêt *Barneyrat* (4). Mais son pouvoir reste soustrait à la censure contentieuse tant qu'il s'exerce dans les limites imparties par les lois. Le contribuable se trouve maintenu dans un certain état de sujétion.

*
* *

Assurément, il est vrai que la créance fiscale constitue une relation de puissance à sujet. L'Etat a sur le contribuable un droit régalien. Mais ce n'est point une raison pour que l'exercice de ce droit s'effectue selon le bon plaisir administratif. Le droit de percevoir l'impôt n'est pas un droit de nature privée dont le propriétaire peut user à son gré. Les administrations fiscales n'en sont pas même les titulaires. Elles sont seulement chargées d'en assurer la mise en œuvre. Elles forment un service public ; c'est-à-dire qu'elles ne poursuivent pas étroitement l'intérêt patrimonial de l'Etat, mais qu'elles ont en vue l'intérêt public dans son ensemble. L'intérêt des contribuables y rentre pour une part, parce que l'Etat ne peut être séparé des éléments humains qui le composent et que, sous un angle plus réaliste, le rende-

(4) D. 1936, III, 64.

ment de la fiscalité dépend de la manière dont sont traités les débiteurs de l'impôt. Si ceux-ci sont bien les sujets de l'Etat titulaire des droits fiscaux, les services du fisc n'en sont pas moins à leur service en même temps qu'à celui de l'Etat. Les contribuables constituent des usagers des services de l'impôt.

C'est dire qu'il ne suffit pas à l'administration fiscale de respecter la limite légale de ses pouvoirs pour ne pas encourir de responsabilité. Il faut encore qu'elle agisse selon le but du service, que son soin des intérêts du Trésor se double du souci de ménager la matière imposable ; il lui appartient de n'exercer les prérogatives du fisc qu'à bon escient et dans la seule mesure utile ; il lui convient, en bref, de se conformer à la moralité du service que dégagera la jurisprudence. La notion de pouvoir fiscal doit faire place à celle de service fiscal.

Déjà les plus récents arrêts s'orientent dans ce sens. Sans doute, le Conseil d'Etat n'a cure de la terminologie doctrinale. Néanmoins, il tend en pratique à se montrer plus libéral. Si la notion d'abus du droit fiscal n'a pas encore été formellement consacrée par la jurisprudence, l'arrêt *Barnegrat* l'a déjà admise de manière implicite. On peut penser que la faute du service sera de plus en plus pourchassée à l'intérieur du pouvoir discrétionnaire : cette censure paraît d'autant plus normale de la part du juge de la responsabilité que le contentieux interne lui-même se reconnaît en la matière le droit d'apprécier les circonstances (5). De même, sur la question du préjudice moral, l'arrêt *Gillard* marque un

(5) Arrêt *Farran*, C. d'E. 7 janvier 1927 (D. 1927, III, 27 ; note *Trotabas*).

progrès sur l'arrêt *Demoreuil*, puisqu'il répare pécuniairement le seul fait de la déconsidération publique.

Cependant, ce ne sont là que des indices. Une des dernières décisions rendues, l'arrêt *La soie artificielle de Valenciennes* (6) se refuse encore à sanctionner l'erreur dans un renseignement parce que, contrairement à l'espèce de l'arrêt *Jacque*, la loi n'obligeait pas l'administration à le fournir. Cette rigueur est excessive. Un service a normalement le devoir de renseigner ses usagers. Et s'il le fait de façon erronée, il commet une faute. Les régies d'impôts commencent à peine à s'ouvrir à la notion de service. Elles se doivent de lui faire la plus large place.

Les caractères présents de la responsabilité fiscale en seront pour autant estompés. Il semble que le Conseil d'Etat se soit plu à exagérer l'originalité de l'activité fiscale et que cet argument lui ait servi à justifier une timidité qu'il avait déjà manifestée dans les premiers temps de la jurisprudence générale. Les différences qui se marquent entre celle-ci et la jurisprudence de notre matière tiennent surtout au retard de la seconde sur la première. Le droit commun administratif a dû triompher de prétentions à l'autonomie ; et peut-être a-t-il encore, dans le domaine de l'assiette, des résistances à réduire. La responsabilité du fisc en est à ses débuts. Il faut souhaiter que l'avenir lui permette de se développer pleinement et de rattraper son retard. L'ambition de cette étude serait de pouvoir modestement contribuer à un tel achèvement.

(6) C. d'E. 22 mai 1939 (Rec. 346).

BIBLIOGRAPHIE

I. — Etudes générales sur le droit fiscal.

- THIBAUT (F.). — Les douanes chez les Romains (thèse, Caen, 1888).
— Le contentieux de l'administration des douanes (thèse, Caen, 1888).
- REMYON (G.). — Recouvrement et contentieux du recouvrement des contributions indirectes (thèse, Paris, 1898).
- BOUCARD et JEZE. — *Science des finances*, (2^e édition, 1902).
- GUARRIGUES (A.). — Le contentieux administratif en matière de contributions directes (thèse, Toulouse, 1910).
- TROTABAS (L.). — Nature juridique du contentieux fiscal en droit français (*Mélanges Hauriou*, 1927, p. 711).
— Essai sur le droit fiscal (*Revue de science et de législation financières*, 1928, p. 205).
- ALLIX (E.) et LECERCLE (M.). — Les Contributions indirectes, (2^e édition, 1929).
- TROTABAS (L.). — Contentieux fiscal et juridiction administrative (en droit français) (*Mélanges Négulesco*, 1935).
- JEZE (G.). — Nature et régime juridique de la créance d'impôt (*Revue des science et de législation financières*, 1936, p. 195).
— Le fait générateur d'impôt (*Revue du droit public*, 1937, p. 620).
- DUZERT (G.). — Les poursuites et les mesures conservatoires en matière de contributions directes (thèse, Toulouse, 1937).
- CHAUDAT (G.). — Le contentieux des impôts directs dans sa phase administrative (thèse, Nancy, 1938).
- LEROUGE (G.). — Essai sur l'unification du contentieux fiscal (*Revue de science et de législation financières*, 1938, p. 205).

II. — Etudes générales sur la responsabilité.

A) *Sur la responsabilité administrative :*

MICHOUD (L.). — De la responsabilité de l'Etat à raison des fautes de ses agents (*Revue du droit public*, 1895).

TEISSIER (G.). — La responsabilité de la puissance publique (1906).

SOURDOIS (J.-G.). — De l'évolution, du fondement et de l'étendue de la responsabilité de l'Etat agissant dans l'exercice de la puissance publique (thèse, Bordeaux, 1908).

MASTEAU (J.). — La responsabilité de l'Etat (thèse, Poitiers, 1927).

TROTARAS (L.). — La responsabilité de l'Etat en droit interne (*Revue du droit public*, 1932, p. 679).

DEBEYRE (G.). — La responsabilité de la puissance publique en France et en Belgique (thèse, Lille, 1936).

DUEZ (P.). — La responsabilité de la puissance publique en dehors du contrat (2^e édition. 1938).

B) *Sur la responsabilité personnelle des fonctionnaires :*

1^o NESMES-DESMARETS (R. DE). — De la responsabilité civile des fonctionnaires de l'ordre administratif et judiciaire envers les particuliers (thèse, Montpellier, 1910).

COT (P.). — La responsabilité civile des fonctionnaires (thèse, Paris, 1922).

DUPEYROUX (H.). — Faute personnelle et faute de service (thèse Paris, 1923).

DIVANACH (Y.). — La responsabilité civile des fonctionnaires en droit français (thèse, Rennes, 1935).

MESTRE (A.). — Faute administrative et faute pénale (*Dalloz hebdomadaire*, 1935, p. 37).

2^o DUGUIT (L.). — La question de la coexistence de la responsabilité de l'Etat et de la responsabilité des fonctionnaires (*Revue du droit public*, 1923, p. 23).

GESTIN (Y). — Cumul de la responsabilité de l'agent et de la responsabilité de la personne administrative (thèse, Rennes, 1928).

CHARDON (R). — Du cumul et de la coexistence des responsabilités en matière administrative (thèse, Paris, 1935),

C) *Sur la compétence :*

PIGNIER. — Principes de compétence en matière de responsabilité administrative (thèse, Paris, 1932).

LUCHET (J.). — L'arrêt Blanco : la thèse de la compétence administrative en matière de responsabilité (thèse, Nancy, 1935).

D) *Sur la notion de causalité :*

NICOLESKO (M.). — La notion de dommage direct, étude sur le problème causal en matière de responsabilité civile (thèse, Paris, 1931).

E) *Sur la notion de faute :*

1^o TEISSEIRE (M.). — Essai d'une théorie générale sur le fondement de la responsabilité (thèse, Aix, 1902).

DELBEZ (L). — De l'excès de pouvoir comme source de responsabilité (*Revue du droit public*, 1932).

DEFRENOIS (J). — La faute du service public (thèse, Bordeaux, 1937).

2^o LAPARRE (E.). — La théorie de l'abus du droit et la théorie du détournement de pouvoir (thèse, Paris, 1913).

JOSSERAND (L). — De l'esprit des droits et de leur relativité (théorie dite de l'abus des droits) (1927).

WELTER (H). — Le contrôle juridictionnel de la moralité administrative (thèse, Nancy, 1929).

MORIN (G). — L'abus du droit et les relations du réel et des concepts dans le domaine juridique (*Revue de métaphysique et de morale*, 1929, p. 267).

— Quelques observations critiques sur le concept d'abus du droit (*Recueil d'études en l'honneur d'Edouard Lambert*, 1938, § 102).

F) *Sur les notions de risque et d'enrichissement sans cause :*

1^o GUILANI (G). — Le risque administratif devant la jurisprudence et la législation (thèse, Lyon, 1933).

2^o ROQUES (P). — De la notion d'enrichissement sans cause en droit administratif (thèse, Montpellier, 1930).

G) *Sur le préjudice :*

COLLIARD (C.-A). — Le préjudice en droit administratif français (thèse, Aix, 1938).

III. — **Etudes sur la responsabilité fiscale.**

A) *Répertoires (aux rubriques des diverses catégories d'impôts) :*

DALLOZ méthodique (1845-1854) ;

BEQUET (1882) ;

PANDECTES françaises (1886) ;

FUZIER-HERMANN (1886 et suppléments) ;

DALLOZ pratique (1910 et suppléments).

B) *Etudes diverses :*

BRUT (M). — *La responsabilité de l'administration des Contributions indirectes* (thèse, Toulouse, 1921).

JÈZE (G). — *Responsabilité pécuniaire de l'Administration et des agents de recouvrement au cas de faute commise dans le recouvrement de l'impôt* (*Revue de science et de législation financières*, 1936, p. 329).

C) *Notes de jurisprudence, rapports et conclusions :*

Rapport GREFFIER et conclusions BLANCHE dans l'arrêt Peltier, Cass. civ. 30 décembre 1873 (D. 1874, I, 379).

Conclusions DAVID dans l'arrêt Renaux, Conflits 31 juillet 1875 (D. 1876, III, 45).

Note anonyme sous l'arrêt Puyraveau, Cass. req. 15 novembre 1910 (S. 1916, I, 69).

Conclusions PICHAT dans l'arrêt Dazy, Conflits 6 juillet 1912 (S. 1913, III, 103).

Note MESTRE sous l'arrêt Zwaertwaegher, Cass. civ. 10 février 1918
(S. 1920, I, 97).

Note TROTABAS sous l'arrêt Demoreuil, C. d'E. 1^{er} juillet 1927
(D. 1928, III, 21).

Conclusions ROUSSELIER dans l'arrêt Larroque, C. d'E. 8 juillet 1932
(D. 1932, III, 69).

Conclusions DETTON dans l'arrêt Barneyrat, C. d'E. 21 juin 1935
(D. 1936, III, 65).

Note TROTABAS sous le même arrêt (mêmes références).

INTRODUCTION

7

PREMIÈRE PARTIE

L'échec d'une responsabilité fiscale autonome 15

PRÉLIMINAIRES

- § I. — Recherches historiques sur une responsabilité du fisc. 15
§ II. — La position du droit fiscal issu de la Révolution en matière de responsabilité. 20

CHAPITRE PREMIER

LES CAS LÉGAUX D'INDEMNISATION. 22

SECTION I. — Généralités. 22

- § I. — Aspect général du contentieux fiscal. 22
§ II. — Panorama des mesures légales. 25

SECTION II. — Dommages-intérêts pour saisie mal-fondée. 28

- § I. — Les règles primitives : A) Compétence. 29
B) Le fait dommageable 30
C) Le préjudice. 32
D) La réparation. 33

- § II. — L'article 22 de la loi du 5 août 1905. 37

SECTION III. — Les autres cas légaux de responsabilité et ses espoirs de généralisation. 39

- § I. — Contributions indirectes. 39
§ II. — Douanes. 41

CHAPITRE II

L'ACTION FONDÉE SUR L'ARTICLE FINAL DE LA LOI DE FINANCES.	45
--	----

SECTION I. — <i>Le dessein politique du législateur budgétaire.</i>	45
---	----

§ I. — Le respect de la règle budgétaire.	45
---	----

§ II. — Le moyen d'assurer ce respect.	46
--	----

SECTION II. — <i>Les modalités juridiques de l'action.</i>	50
--	----

§ I. — Physionomie de la responsabilité édictée.	50
--	----

§ II. — Aménagement contentieux de l'action.	56
--	----

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

BILAN NÉGATIF D'UNE RESPONSABILITÉ FISCALE AUTONOME	60
---	----

§ I. — L'apport de la législation fiscale.	60
--	----

§ II. — Les matières couvertes par l'irresponsabilité.	63
--	----

DEUXIÈME PARTIE

L'essor de la responsabilité fiscale sous l'empire des règles générales de compétence	67
---	----

TITRE I. — La responsabilité des services fiscaux	67
---	----

CHAPITRE PREMIER

L'ÉVOLUTION EN MATIÈRE DE DOUANES ET DE CONTRIBUTIONS INDIRECTES.	69
---	----

SECTION I. — <i>Avant l'arrêt Blanco : le droit commun judiciaire</i>	70
---	----

SECTION II. — <i>Le ralliement à la compétence administrative.</i>	76
--	----

§ I. — L'adoption du principe.	76
--------------------------------	----

§ II. — L'application de la compétence administrative et ses limites.	82
ARTICLE 1. — La progression en matière d'opérations sur l'assiette.	84
ARTICLE 2. — La progression en matière d'actes de poursuites.	94
SECTION III. — <i>Les décisions de fond rendues par le Conseil d'Etat.</i>	104

CHAPITRE II

L'ÉVOLUTION EN MATIÈRE DE CONTRIBUTIONS DIRECTES.	108
SECTION I. — <i>Cas des poursuites.</i>	108
§ I. — Le juge des poursuites compétent sur les dommages-intérêts.	109
§ II. — Monopolisation par le Conseil d'Etat de la question de responsabilité.	113
§ III. — La responsabilité pour faute du service public du recouvrement des contributions directes	121
SECTION II. — <i>Cas de l'assiette.</i>	125

CONCLUSION DU TITRE I

CATALOGUE DES CONQUÊTES DE LA RESPONSABILITÉ ADMINISTRATIVE.	135
--	-----

TITRE II. — La responsabilité personnelle des agents fiscaux	138
--	-----

CHAPITRE PREMIER

LA NOTION DE FAUTE PERSONNELLE	138
SECTION I. — <i>L'apparition de la faute personnelle en matière fiscale.</i>	138

<i>SECTION II. — Critères de la faute personnelle.</i>	142
§ I. — L'intention mauvaise.	143
§ II. — La faute lourde.	144
§ III. — La faute pénale.	145

CHAPITRE II

LE CUMUL DES RESPONSABILITÉS PERSONNELLE ET ADMINISTRATIVE.	149
<i>SECTION I. — Le principe du cumul.</i>	149
<i>SECTION II. — Champ d'application du cumul.</i>	154

TROISIÈME PARTIE

État présent de la responsabilité fiscale pour faute de service Analyse des éléments de fond	157
--	-----

CHAPITRE PREMIER

LE FAIT DOMMAGEABLE.	158
<i>SECTION PRÉLIMINAIRE.</i>	
§ I. — L'auteur responsable.	158
ARTICLE 1. — L'autorité législative.	158
ARTICLE 2. — L'autorité juridictionnelle.	161
ARTICLE 3. — L'autorité exécutive.	162
§ II. — Le cadre juridique de la faute.	163
ARTICLE 1. — Cadre contractuel.	163
ARTICLE 2. — Absence préalable de rapport juridique.	165
ARTICLE 3. — Rapport de service à usager.	166

<i>SECTION I. — L'élément de causalité.</i>	169
<i>SECTION II. — L'élément de faute.</i>	174
<i>Sous-section I. — La nature de la faute.</i>	174
§ I. — La faute de nature matérielle.	174
§ II. — La faute de nature juridique.	176
ARTICLE 1. — L'illégalité :	178
A) Violation de la loi.	178
B) Vice de forme et incompétence	180
C) Détournement de pouvoir.	182
ARTICLE 2. — L'abus du droit :	183
A) La notion d'abus du droit fiscal	183
B) La sanction de l'abus du droit	188
<i>Sous-section II. — Le degré de gravité de la faute</i>	191
§ I. — Cas de la faute ordinaire.	191
§ II. — Cas de la faute d'exceptionnelle gravité.	192
ARTICLE 1. — La notion d'exceptionnelle gravité.	192
ARTICLE 2. — Les motifs de cette exigence :	194
A) Difficulté du service.	194
B) Idée de pouvoir discrétionnaire	195
<i>SECTION TERMINALE :</i>	198
§ I. — Caractères généraux de la faute du service fiscal	198
A) Son caractère objectif.	198
B) Son caractère moral.	199
§ II. — Des chances d'une responsabilité fiscale sans faute.	200
ARTICLE 1. — La notion de risque.	200
ARTICLE 2. — La notion d'enrichissement sans cause.	201

CHAPITRE II

LE PRÉJUDICE.	203
SECTION I. — <i>Lien causal du préjudice avec la faute : préjudices direct et indirect.</i>	203
SECTION II. — <i>Détermination du préjudice : le préjudice certain.</i>	210
SECTION III. — <i>Nature du préjudice : du préjudice moral.</i>	212
§ I. — Le préjudice purement moral.	212
§ II. — Le préjudice moral à répercussions matérielles	214
SECTION IV. — <i>Le préjudice exceptionnel : d'une quali- fication juridique du préjudice.</i>	217
§ I. — Faute violant un droit subjectif.	217
§ II. — Faute violant le droit objectif.	218
ARTICLE I. — Existence sous-jacente d'un droit subjectif.	219
ARTICLE 2. — Absence de droit subjectif.	

CHAPITRE III

LA RÉPARATION.	225
SECTION I. — <i>Nature de la réparation.</i>	225
SECTION II. — <i>Etendue de la réparation.</i>	227
SECTION III. — <i>Liquidation de la réparation.</i>	228

CONCLUSION

BIBLIOGRAPHIE	234
---------------	-----

Vu :

Le Président du Jury :

P.-H. TEITGEN.

Vu :

Montpellier, le 12 juin 1942.

Le Doyen,

G. MORIN.

Vu et permis d'imprimer :

Montpellier, le 13 juin 1942.

Le Recteur,

SARRAILH.



